

## REGULARIZACIÓN TRIBUTARIA EN TIEMPOS DE CRISIS Y NUEVAS MEDIDAS PARA LA PREVENCIÓN DEL FRAUDE FISCAL

**MIGUEL ÁNGEL MARTÍNEZ LAGO**

Catedrático de Derecho Financiero. Abogado

XXVII Seminario Gallego de Estudios Tributarios

Vigo, 21 de septiembre de 2012

Departamento de Derecho Financiero y Tributario  
Facultad de Derecho  
Universidad Complutense  
Ciudad Universitaria s/n  
28040 Madrid  
Tfno.: +34 91 394 55 62  
E-mail autor: [mamlago@ucm.es](mailto:mamlago@ucm.es)  
Sitio web: [cuadernosdepoliticafiscal.wordpress.com](http://cuadernosdepoliticafiscal.wordpress.com)

Documento depositado en el archivo institucional E-Prints Complutense  
<http://eprints.ucm.es/>

**Resumen:** Este documento recoge los materiales que sirvieron para la intervención realizada en el XXVII Seminario Gallego de Estudios Tributarios, evento que organizó el Ilustre Colegio Oficial de Titulados Mercantiles y Empresariales de Vigo en colaboración con el Colegio de Economistas de Pontevedra.

**Palabras clave:** Amnistía fiscal, crisis económica, fraude fiscal, prevención del fraude, regularización tributaria.



*diapositiva 1*

# Sumario:

1. Palabras preliminares e introducción	5
1.1. Agradecimientos	5
1.2. Introducción	5
2. Medidas proyectadas para la prevención del fraude fiscal	9
2.1. <i>Impresión de conjunto: Un paso más en la pérdida del sentido codificador de la Ley General Tributaria</i>	9
2.2. <i>El aumento de responsabilidad de los socios sucesores de entidades jurídicas</i>	14
2.3. <i>La reducción por conformidad del responsable al que alcancen las sanciones tributarias</i>	17
2.4. <i>La responsabilidad por presentación reiterada de declaraciones sin ingreso</i>	22
2.5. <i>La interdicción de aplazamiento o fraccionamiento de créditos contra la masa en situaciones de concurso</i>	25
2.6. <i>Modificaciones del régimen de prescripción y su interrupción</i>	27
2.7. <i>Potenciación de las medidas cautelares que puede adoptar la Administración incluso en supuestos que correspondería determinar a los jueces</i>	33
2.8. <i>Prohibición de disponer bienes inmuebles de sociedades afectadas por el embargo de acciones o participaciones</i>	41
2.9. <i>Extensión del embargo en entidades de crédito</i>	44
2.10. <i>Nueva infracción por incumplimiento de la obligación de presentación telemática de declaraciones o autoliquidaciones</i>	46
2.11. <i>Modificación de la sanción correspondiente a la falta de atención de requerimientos de la Inspección</i>	49
2.12. <i>Ampliación del plazo de inicio del procedimiento para imponer sanciones no pecuniarias</i>	55
2.13. <i>Limitación de la suspensión derivada de recursos o reclamaciones contra acuerdos de derivación de responsabilidad</i>	57
2.14. <i>Ampliación de la garantía a aportar por los recurrentes para obtener la suspensión de ejecución del acto impugnado</i>	60

<i>2.15. Nueva obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero y régimen sancionador específico</i>	61
<i>2.16. Limitación de los pagos en efectivo y régimen sancionador específico</i>	74
<i>2.17. Otras medidas contempladas en el proyecto de ley de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria para la lucha contra el fraude</i>	83
3. Reformas propuestas en la tipificación y persecución del delito fiscal	88
4. La regularización tributaria en tiempos de crisis	95
5. Últimas palabras	107
Bibliografía citada	109

# 1. Palabras preliminares e introducción

## 1.1. Agradecimientos

Tengo que agradecer muy sinceramente, y ésta es la cuarta vez que me lo habrán oído decir bastantes de ustedes, la amable invitación para participar en esta sesión de un Seminario que se ha ido convirtiendo, con el paso del tiempo, en un destacadísimo referente para auscultar opiniones sobre el estado de nuestra legislación tributaria, la aplicación que de la misma se hace por los órganos de la Administración y la revisión que de sus actos realizan los tribunales de justicia.

Una vez más, mi gratitud se extiende, aparte de a los amigos del Colegio de Titulados Mercantiles de Vigo, que cada año organizan este Seminario, al director de estos encuentros, el profesor ALMUDÍ, a quien siempre debo por estas fechas que me saque del ocio y me prepare para afrontar este grato compromiso, previo a otros que se sucederán en los próximos meses.

## 1.2. Introducción

El tema para el que se me ha convocado esta vez se refiere a diversas cuestiones que se hallan estrechamente entrelazadas:



*diapositiva 2*

**Y ÉSTAS SON LAS NORMAS A TRATAR...**

- **Proyecto de ley de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude**, publicado en el “Boletín Oficial de las Cortes Generales” el 13 de julio de 2012.
- **Regularización tributaria** contenida en el **RD Ley 12/2012, de 30 de marzo**, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público; que fue objeto de modificación ulterior por otro **RD Ley 19/2012, de 25 de mayo**, de medidas urgentes de liberalización del comercio y de determinados servicios, y que cuenta con el desarrollo previsto en la **Orden HAP/1182/2012, de 31 de mayo**, que aprobó el modelo de declaración tributaria especial y regula las condiciones generales y procedimiento para su presentación.
- **Proyecto de ley orgánica que modifica el Código Penal en materia de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social**, endureciendo la pena en supuestos agravados, lo que alarga a diez años la prescripción.

3

*diapositiva 3*

- Por un lado se encuentra la regularización tributaria prevista por el RD Ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público y que fue objeto de modificación ulterior por otro RD Ley 19/2012, de 25 de mayo, de medidas urgentes de liberalización del comercio y de determinados servicios, contando con el desarrollo previsto en la Orden HAP/1182/2012, de 31 de mayo, que aprobó el modelo de declaración tributaria especial y regula las condiciones generales y procedimiento para su presentación.
- Por otra parte, están las diversas medidas que contiene el proyecto de ley de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude, publicado en el “Boletín Oficial de las Cortes Generales” el 13 de julio de 2012 y que se encuentra en fase de presentación de enmiendas, y al que aparte de objetar claros defectos de técnica jurídica, se puede cuestionar la constitucionalidad de algunos preceptos<sup>1</sup>.
- Lo mismo sucede con el proyecto de ley orgánica que modifica el Código Penal en materia de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social, publicado en el “Boletín Oficial de las Cortes Generales” el 7 de septiembre de 2012, también en fase de presentación de

<sup>1</sup> Vid. FALCÓN Y TELLA, Ramón: “El anteproyecto de ley de intensificación de la lucha contra el fraude: especial referencia a la obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero”, en *Quincena Fiscal*, n.º 10, 2012, p. 9.

enmiendas, y que endurece la pena en supuestos agravados de delito fiscal y opta por el alargamiento a diez años de la prescripción.

El breve tiempo de que dispongo para el comentario de la normativa en ciernes y de la ya vigente, aconseja que sea prudente y haga indicación tan sólo de los principales problemas que se pueden detectar sobre la misma.



*diapositiva 4*

En común, los planes de regularización y endurecimiento de la lucha contra el fraude fiscal, tienen la difícil coyuntura económica que padecemos y que viene encarándose desde las autoridades comunitarias y nacionales con la machacona insistencia de atajar el déficit y el endeudamiento públicos, imponiendo recortes nada selectivos del gasto público, confiando que la recuperación llegará como por arte de la magia de la austeridad presupuestaria.

Las medidas proyectadas para prevenir y sancionar determinados comportamientos encierran la lógica *conexión práctica* de tratar de favorecer la eficacia de la regularización extraordinaria de rentas ocultas mediante la cumplimentación de la declaración tributaria especial y pago del 10% de los bienes y activos aflorados, padeciendo de los defectos de la urgencia, improvisación y posible postergación de garantías de los titulares de las prestaciones tributarias.

Y, en conjunto, revelan otra pesada letanía que suele inspirar la política de cualquier Ministerio de Hacienda cuando amenaza con endurecer las respuestas, tras el



ofrecimiento de eventuales ventajas a determinados contribuyentes, como si todo pudiera reducirse al consabido *palo y zanahoria* frente a los potenciales defraudadores, que también son acreedores de derechos.

No sé qué pensarán ustedes, pero yo creo, desde luego, que la vigencia del principio material que obliga a contribuir según la capacidad económica (art. 31.1 CE) no puede favorecerse por cualquier medio, y menos aún a costa de que la legislación sacrifique las legítimas garantías, derechos de los obligados y la seguridad jurídica.

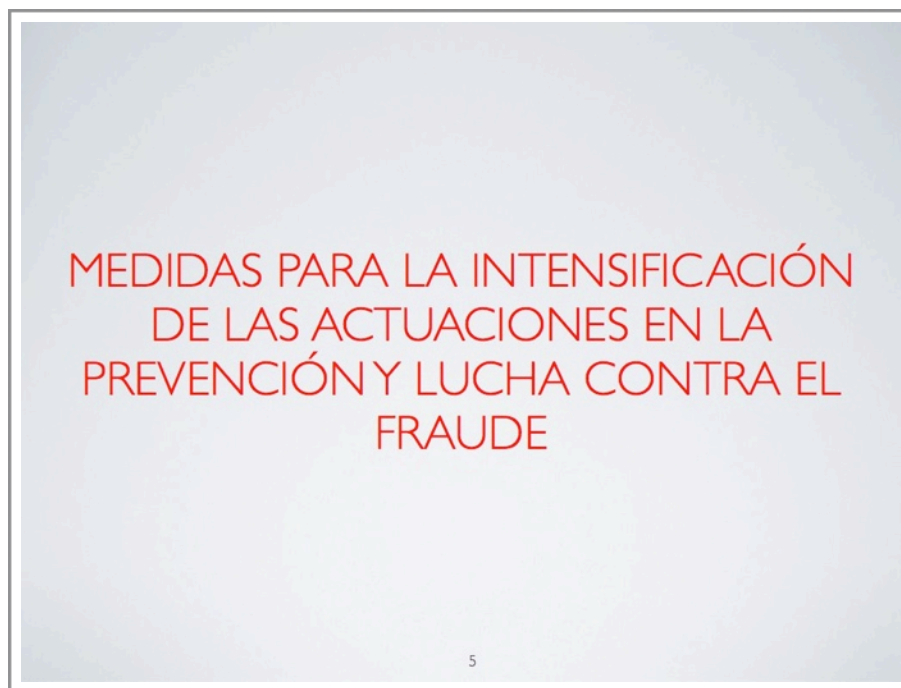
Esta evidencia se descuida frecuentemente cuando los arquitectos oficiales del Derecho Tributario confunden la propia razón de ser de éste y entremezclan institutos que aparentemente propiciarán la finalidad contributiva y que, en realidad, sólo brindan herramientas de dudosa eficacia a la Administración para perseguir y sancionar el fraude fiscal.

¿Cuántas veces la prestación se ha hecho depender de situaciones inexpresivas de capacidad económica?, ¿acáso la injerencia connatural del ordenamiento tributario respecto de sus destinatarios, legítima que el mismo pierda su finalidad en pro de una obsesionada lucha contra el fraude? y, aún más, ¿la libertad de configuración del legislador puede llevar a la irresponsabilidad de los órganos que han de aplicar el Derecho?

Creo que bastaría asomarse a los razonamientos que empleó el Tribunal Constitucional en la STC 194/2000, de 19 de julio (FJ 8.º), aparte de otros muchos pronunciamientos, para que se contestaran de forma rápida esos interrogantes.

Pero me voy a atener a las exigencias del guión y me ocuparé de las principales medidas que contiene el proyecto de ley de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude, limitándome a comentar las que suponen una nueva modificación de la Ley General Tributaria, reservando unos minutos finales a la reforma del Código Penal y a la regularización tributaria.





*diapositiva 5*

## **2. Medidas proyectadas para la prevención del fraude fiscal**

### **2.1. Impresión de conjunto: Un paso más en la pérdida del sentido codificador de la Ley General Tributaria**

Con el proyecto de ley que consideramos se da un nuevo paso en la pérdida del sentido codificador de la Ley General Tributaria, lo cual no deja de ser una objeción formal, pero que afecta negativamente al carácter de la principal de nuestras normas tributarias, “*eje central del ordenamiento tributario*”, como indicaba su exposición de motivos, “*donde se recogen sus principios esenciales y se regulan las relaciones entre la Administración tributaria y los contribuyentes*”.

Únicamente puede resaltarse como nota positiva general que, en esta ocasión, el Gobierno haya preferido el envío de una iniciativa que tendrán que discutir y aprobar las Cortes Generales, siguiendo el procedimiento legislativo para ello; algo que contrasta con las variadas incrustaciones que la Ley General Tributaria ha padecido como consecuencia de esa recurrente vía de los decretos-leyes de urgencia, con los que el Gobierno se

subroga en la función legislativa de las Cámaras, aprovechando la coartada de la crisis económica<sup>2</sup>.

**IMPRESIÓN DE CONJUNTO SOBRE EL PROYECTO**

- **Un paso más en la pérdida del sentido codificador de la LGT.**
- **Modificaciones de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, LGT:**
  - **Ley 36/2006**, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal.
  - **Ley 4/2008**, de 23 de diciembre, por la que se suprime el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio, se generaliza el sistema de devolución mensual en el Impuesto sobre el Valor Añadido, y se introducen otras modificaciones en la normativa tributaria.
  - **Ley 18/2009**, de 23 de noviembre, por la que se modifica el texto articulado de la Ley sobre Tráfico, Circulación de Vehículos a Motor y Seguridad Vial, aprobado por el Real Decreto Legislativo 339/1990, de 2 de marzo, en materia sancionadora.
  - **Ley 22/2009**, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias.
  - **Ley 2/2011**, de 4 de marzo, de Economía Sostenible.
- **Cambios influidos por la crisis financiera y la reducción del déficit público:**
  - **RDley 20/2011**, de 30 de diciembre, de medidas urgentes en materia presupuestaria, tributaria y financiera para la corrección del déficit público.
  - **RDley 12/2012**, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público.
  - **RDley 16/2012**, de 20 de abril, de medidas urgentes para garantizar la sostenibilidad del Sistema Nacional de Salud y mejorar la calidad y seguridad de sus prestaciones.

6

*diapositiva 6*

Desde que resultó aprobado nuestro *Código Tributario* en diciembre de 2003, y si no se produce ningún cambio previo hasta que concluya la tramitación del proyecto de ley de medidas contra el fraude, habrán sido nueve las modificaciones sufridas por la LGT, entre las que destacan tres por decretos-leyes motivados por la finalidad de corregir el déficit público<sup>3</sup>.

<sup>2</sup> Vid. LÓPEZ-MEDEL BÁSCONES, Jesús: “¿Para qué sirve el Parlamento?”, en el diario *El Mundo*, de 30 de julio de 2012.

<sup>3</sup> La primera variación que sufrió la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, vino dada por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal. Luego están los cambios que introdujeron las leyes 4/2008, de 23 de diciembre, por la que se suprime el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio, se generaliza el sistema de devolución mensual en el Impuesto sobre el Valor Añadido, y se introducen otras modificaciones en la normativa tributaria; 18/2009, de 23 de noviembre, por la que se modifica el texto articulado de la Ley sobre Tráfico, Circulación de Vehículos a Motor y Seguridad Vial, aprobado por el Real Decreto Legislativo 339/1990, de 2 de marzo, en materia sancionadora; 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, y 2/2011, de 4 de marzo, de Economía Sostenible. Los siguientes cambios influidos por la crisis financiera y la reducción del déficit público han sido consecuencia de los decretos-leyes 20/2011, de 30 de diciembre, de medidas urgentes en materia presupuestaria, tributaria y financiera para la corrección del déficit público; 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público, y 16/2012, de 20 de abril, de medidas urgentes para garantizar la sostenibilidad del Sistema Nacional de Salud y mejorar la calidad y seguridad de sus prestaciones.

En total, los preceptos de la Ley General Tributaria afectados por los cambios suman mucho más: hasta cincuenta y nueve artículos y tres disposiciones adicionales resultaron “enmendados”. Y si, como es de esperar, el proyecto de ley que comentamos, resulta aprobado *en sus propios términos*, otros dieciséis artículos y dos disposiciones adicionales se añadirán a la retahíla de modificaciones en ese cuerpo legal.

Todo ello provoca una clara pérdida de la sistemática, coordinación y unificación de normas de la LGT, que ha dejado ya de responder, desde luego, a una unidad de criterio y de tiempo, primando razones coyunturales y casuísticas sobre la técnica jurídica y añadiendo confusión en la cúspide del cada vez más abigarrado e inexplicable ordenamiento tributario.

La última vez que participé en este Seminario, pude hablarles de diversos problemas que se suscitan al ejecutarse sentencias y resoluciones tributarias, ámbito en el que los contribuyentes y los profesionales que les asesoran suelen padecer muchas veces un verdadero calvario para obtener resultados favorables y eficacia práctica bastante efímera, ya que casi siempre estará dispuesta la Administración de conseguir provecho de sus propias torpezas e irregularidades.

Sorprende por ello que, si nuestro sistema de justicia tributaria resulta ineficaz, desesperadamente lento y contribuye poco a la seguridad jurídica, no se haya aprovechado la oportunidad de este proyecto de ley para tratar de poner remedio a la situación, que, muy bien se encaminaría entonces a reducir la litigiosidad y los costes económicos que ello comporta para los contribuyentes y la Administración, en una situación de crisis como la que vivimos, lo que redundaría, presumiblemente, en una reordenación de los recursos disponibles para hacer frente a las formas más perjudiciales de fraude fiscal<sup>4</sup>.

Sin embargo, lo que viene a procurar el proyecto de ley, más allá de su inspiración en prevenir el fraude, es servir de acicate a la regularización previamente implantada por decreto-ley y que comporta un verdadero estímulo del mismo, imponiendo, como ha señalado otro ponente de este Seminario, que les hablará esta tarde, “unos modos espasmódicos y abruptos de legislar en materia tributaria que, poco a poco, erosionan la idea constitucional del sistema tributario justo —los principios de la imposición no dejan de ser atributos suyos— dando paso a una situación en que parece imperar su contrario dialéctico, el caos tributario injusto, al que se desemboca con normas coyunturales, adheridas a la realidad más inmediata, sin orden ni concierto, carentes de reflexión y de

---

<sup>4</sup> Vid. SÁNCHEZ PEDROCHE, José Andrés: “Primeras y preocupantes impresiones sobre el anteproyecto de ley de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria para la lucha contra el fraude”, en *Quincena Fiscal*, n.º 11, 2012, p. 102.

sosiego, nacidas para vivir unos meses y ser sustituidas por las siguientes normas coyunturales, sin la más mínima vocación de permanencia”<sup>5</sup>.

El proyecto de ley consta de siete artículos, una disposición adicional y cuatro disposiciones finales. En una de éstas, concretamente en la segunda, al referir los títulos competenciales, la rutina de los decretos-leyes debe haber jugado una mala pasada al redactor, al establecer que “esta Ley *se dicta* (en lugar de *se aprueba*) al amparo de las competencias del Estado establecidas en el artículo 149.1.11.<sup>a</sup>, 13.<sup>a</sup> y 14.<sup>a</sup> de la Constitución”.

La iniciativa en trámite disocia la entrada en vigor de las limitaciones de pagos en efectivo y el específico tratamiento sancionador que se da a las mismas —única norma autónoma contenida en el artículo 7 y que comenzará a regir a los veinte días de su publicación oficial para todos los pagos efectuados desde entonces, aunque se refieran a operaciones concertadas con anterioridad al establecimiento de la limitación—, respecto del resto de medidas que comportan modificaciones en dieciocho preceptos de la Ley General Tributaria, uno de la Ley General Presupuestaria, dos de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, uno de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, ocho de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, cinco de la Ley que contempla en régimen económico-fiscal de Canarias y uno más de la Ley de régimen fiscal de las Cooperativas; alteraciones todas éstas que entrarán en vigor al día siguiente de su publicación en el “Boletín Oficial del Estado”.

**ESTRUCTURA GENERAL DEL PROYECTO DE LEY**

- **7 artículos, 1 disposición adicional y 4 disposiciones finales.**
  - **Modificaciones de normas previas:**
    - 18 preceptos de la **LGT**.
    - 1 de la **LGP**.
    - 2 de la **LIRPF**.
    - 1 de la **LIS**.
    - 8 de la **LIVA**.
    - 5 de la **Ley de régimen económico-fiscal de Canarias**.
    - 1 de la **Ley de régimen fiscal de las Cooperativas**.
  - **1 precepto “autónomo”:** art. 7, **limitación de pagos en efectivo**.
- D.F. 2.ª: “**Esta Ley se dicta** al amparo de las competencias del Estado establecidas en el artículo 149.1.11.ª, 13.ª y 14.ª de la Constitución”.
- **Entrada en vigor:** Al día siguiente de la publicación en el BOE, salvo la limitación de pagos en efectivo y régimen sancionador específico (20 días de publicación en el BOE).

7

diapositiva 7

<sup>5</sup> NAVARRO SANCHÍS, Francisco José: “¿Juan sin Tierra ha muerto?”, en la *Revista Jurídica El Economista*, n.º 13, de 20 de abril de 2012, p. 3.

Los principales objetivos que se resaltan en la exposición de motivos del proyecto son los de *“impactar directamente en nichos de fraude detectados”* y *“perfeccionar las normas que garantizan el crédito tributario”*, además de *“incrementar la seguridad jurídica de nuestro sistema tributario y evitar litigios innecesarios”*.

Complementariamente, se alude a *“la posibilidad de adopción de medidas cautelares vinculadas a supuestos de presuntos delitos contra la Hacienda pública, así como la investigación patrimonial a las mismas asociada, la limitación de pagos en efectivo o el establecimiento de nuevas obligaciones de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero”*.

Tales premisas podrían resumirse en la idea de *“colocar a nuestro sistema legal a la vanguardia de la lucha contra el fraude”*. Pero, ante esta declaración de intenciones, convendría plantearse si ¿realmente las medidas incrementan la seguridad jurídica o suponen un retroceso en los derechos y garantías de los contribuyentes?, y si ¿servirán a los fines de reducir el fraude y aumentar la recaudación, dada la actual coyuntura económica?

La contestación del primer interrogante nos llevará a analizar las modificaciones pretendidas. La segunda pregunta sería muy aventurado responderla ahora, debiendo esperar a los resultados que se desprendan de la aplicación de la reforma y que sólo con tiempo podrá valorarse de forma correcta.

## ASPECTOS A TRATAR

- **Modificaciones introducidas en la LGT** por el **artículo 1.º del proyecto de ley**, que afectan a las siguientes materias:
  - Al sistema de **sucesión** de entidades con personalidad jurídica;
  - Al régimen de **responsabilidad tributaria**;
  - A la **recaudación** y embargos;
  - A la **prescripción** tributaria;
  - A las **medidas cautelares** que se pueden adoptar por la Administración;
  - Al régimen de **infracciones y sanciones**, así como al procedimiento sancionador;
  - A la **revisión** por medio de recursos y reclamaciones, y
  - A la **nueva obligación de información** sobre bienes y derechos en el extranjero.
- También de la **limitación de medios de pago en efectivo** y el régimen sancionador específico que se contempla (art. 7).

8

diapositiva 8



Nuestro comentario se centrará en las modificaciones introducidas en la LGT por el artículo 1.º del proyecto de ley, que afectan a las siguientes materias:

- Al sistema de sucesión de entidades con personalidad jurídica;
- Al régimen de responsabilidad tributaria;
- A la recaudación y embargos;
- A la prescripción tributaria;
- A las medidas cautelares que se pueden adoptar por la Administración;
- Al régimen de infracciones y sanciones, así como al procedimiento sancionador;
- A la revisión por medio de recursos y reclamaciones, y
- A la nueva obligación de información sobre bienes y derechos en el extranjero.

También nos ocuparemos de la limitación de medios de pago en efectivo y el régimen sancionador específico que se contempla.

## 2.2. El aumento de responsabilidad de los socios sucesores de entidades jurídicas

**AUMENTO DE RESPONSABILIDAD DE LOS SOCIOS  
SUCESESORES DE ENTIDADES JURÍDICAS**

- Se modifica el **art. 40, apdos. 1, 3 y 5 de la LGT.**
- **Justificación:** para reaccionar a *"la actuación en fraude de la Hacienda pública consistente en repartir el patrimonio existente, una vez nacida la deuda, a los socios a través de operaciones de preliquidación, para dejar paso a una liquidación formal con una cuota insignificante, cuando no inexistente"*.
- **Medidas:**
  - Aumento del límite de la responsabilidad de los socios sucesores, que hasta ahora se fijaba en el valor de la cuota de liquidación.
  - Inclusión de toda clase de sociedades y entidades con personalidad jurídica, con el fin de dar cobertura jurídica a la sucesión de entidades jurídico-públicas.

9

diapositiva 9

El primer grupo de medidas contenidas en el proyecto, y que afectan a la sucesión de obligaciones tributarias de sociedades y entidades con personalidad jurídica, se justifica para reaccionar a *“la actuación en fraude de la Hacienda pública consistente en repartir el patrimonio existente, una vez nacida la deuda, a los socios a través de operaciones de preliquidación, para dejar paso a una liquidación formal con una cuota insignificante, cuando no inexistente”*.

Los cambios se ciñen a lo dispuesto en el **artículo 40, apartados 1, 3 y 5 de la LGT**, incrementando, por una parte, el límite de la responsabilidad de los socios sucesores, que hasta ahora se fijaba en el valor de la cuota de liquidación, e incluyendo, por otra, a toda clase de sociedades y entidades con personalidad jurídica, con el fin de dar cobertura jurídica a la sucesión de entidades jurídico-públicas, en las que también se produce la subrogación mercantil tradicional.

La redacción de los apartados 1, 3 y 5 del artículo 40 de la LGT que se propone en el proyecto de ley es la siguiente:

«1. Las obligaciones tributarias pendientes de las sociedades y entidades con personalidad jurídica disueltas y liquidadas en las que la Ley limita la responsabilidad patrimonial de los socios, partícipes o cotitulares se transmitirán a éstos, que quedarán obligados solidariamente hasta el límite del valor de la cuota de liquidación que les corresponda *y demás percepciones patrimoniales recibidas por los mismos en los dos años anteriores a la fecha de disolución que minoren el patrimonio social que debiera responder de tales obligaciones, sin perjuicio de lo previsto en el artículo 42.2.a) de esta Ley.*

Las obligaciones tributarias pendientes de las sociedades y entidades con personalidad jurídica disueltas y liquidadas en las que la Ley no limita la responsabilidad patrimonial de los socios, partícipes o cotitulares se transmitirán íntegramente a éstos, que quedarán obligados solidariamente a su cumplimiento.»

«3. En los supuestos de extinción o disolución sin liquidación de sociedades *y entidades con personalidad jurídica*, las obligaciones tributarias pendientes de las mismas se transmitirán a las personas o entidades que sucedan o que sean beneficiarias de la correspondiente operación. Esta norma también será aplicable a cualquier supuesto de cesión global del activo y pasivo de una sociedad *y entidad con personalidad jurídica.*»

«5. Las sanciones que pudieran proceder por las infracciones cometidas por las sociedades y entidades a las que se refiere este artículo serán exigibles a los sucesores de las mismas, en los términos establecidos en los apartados anteriores *y, en su caso, hasta el límite del valor determinado conforme a lo dispuesto en el apartado 1 de este artículo.*» (la cursiva es nuestra).

El proyecto de ley comporta una ampliación del alcance subjetivo y objetivo de los supuestos de sucesión previstos en la LGT y que se circunscribían al valor de la cuota de



liquidación de los socios y partícipes de sociedades y entidades con personalidad jurídica disueltas y liquidadas con limitación de responsabilidad patrimonial de los mismos<sup>6</sup>.

Ampliación de la cifra de garantía que alcanza ahora a las “*demás percepciones patrimoniales recibidas por los socios y partícipes en los dos años anteriores a la fecha de disolución que minoren el patrimonio social que debiera responder de tales obligaciones, sin perjuicio de lo previsto en el artículo 42.2.a) de la LGT*”; precepto éste que se refiere, como es sabido, a la responsabilidad tributaria —que se extiende a las sanciones que pudieran imponerse— por causar o colaborar activamente en la realización de una infracción tributaria<sup>7</sup>.

Idéntica ampliación de la cifra de garantía operará cuando la sucesión se refiera a sanciones derivadas de infracciones cometidas por las sociedades y entidades.

La escasa doctrina que se ocupó de los cambios que aparecían en el anteproyecto de ley previo a la iniciativa en tramitación, mostró su comprensión a que “la Hacienda Pública no se vea perjudicada por astutas artimañas tendentes a limitar cualquier responsabilidad social”<sup>8</sup>, aunque resaltaba la imprecisión y exceso de apertura de la referencia a las “*demás percepciones*” sin hacer ninguna determinación temporal, lo cual habría todo un abanico de problemas en la aplicación de la reforma incluso a situaciones alejadas de ánimo fraudulento, causando riesgos de inseguridad jurídica.

El proyecto de ley ha resuelto el problema de la determinación temporal de la nueva cifra de garantía, recogiendo un período de dos años anteriores a la fecha de disolución de la entidad, durante el cual la nueva norma pretende salir al paso de las actuaciones que puedan minorar el patrimonio societario.

Sin embargo, permanece sin especificarse la porción o cuantía patrimonial que deba responder de las deudas y tampoco se delimitan los actos que deben incrementar la

---

<sup>6</sup> Un exhaustivo tratamiento de dichos supuestos aparece reflejado en la obra de CARRERAS MANERO, Olga: *La sucesión en el Derecho Tributario*, Aranzadi, Navarra, 2011, especialmente en el capítulo III, pp. 213 y ss.

<sup>7</sup> Como anota SÁNCHEZ PEDROCHE: “Primeras y preocupantes impresiones...”, cit., p. 104, la remisión efectuada al artículo 42.2.a) de la LGT no aporta nada, subsistiendo además otro supuesto de responsabilidad (subsidiaria) que podría utilizarse, sin necesidad de indicación expresa, como es el previsto en el artículo 43.1.h) de la LGT. El citado autor critica que se mezclen los institutos de la sucesión y la responsabilidad tributaria.

<sup>8</sup> Vid. SÁNCHEZ PEDROCHE: “Primeras y preocupantes impresiones...”, cit., p. 103. También vid. el Informe remitido a la Dirección General de Tributos sobre el Anteproyecto de ley de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude, *Asociación Española de Asesores Fiscales*, de 10 de mayo de 2012, p. 7.

responsabilidad de los socios o partícipes en la sucesión<sup>9</sup>, posibilitando que decisiones empresariales que no han estado presididas por conductas fraudulentas puedan subsumirse en el presupuesto de la norma<sup>10</sup>.

### 2.3. La reducción por conformidad del responsable al que alcancen las sanciones tributarias

**REDUCCIÓN POR CONFORMIDAD DEL RESPONSABLE  
AL QUE ALCANCEN LAS SANCIONES TRIBUTARIAS**

- Se modifica el **art. 41.4 de la LGT**: “guiño al responsable”:
  - **Reducción por conformidad**:
    - limita su eficacia a la ausencia “de recurso o reclamación frente al acuerdo de declaración de responsabilidad, fundado en la procedencia de la derivación o en las liquidaciones derivadas”.
    - Excluye la eventual reducción que, en su caso, se hubiera aplicado previamente al deudor principal.
  - **Reducción por pronto pago**: ¿ sobre el total de las cantidades que se derivan (deuda y sanción) o exclusivamente sobre la sanción derivada y que ha podido beneficiarse de la reducción por conformidad del responsable?

10

*diapositiva 10*

La figura del responsable del tributo ha venido ampliando su campo de actuación en los últimos años de una manera más que notable. Además, se ha recorrido un camino de

<sup>9</sup> Así, SÁNCHEZ PEDROCHE: “Primeras y preocupantes impresiones...”, cit., p. 103 cita los ejemplos de atribuciones derivadas del contrato de sociedad que supongan una minoración de la garantía, como la devolución de aportaciones o de la prima de emisión, no debiendo incluirse, en cambio, las reservas libres por tratarse de fondos propios que, aunque supongan una garantía, en realidad no son otra cosa que beneficios que corresponden al socio y que pudieron distribuirse en un momento anterior, sin que ello suponga actuación alguna en perjuicio del Tesoro. El Informe de la AEDAF, cit., p. 7, también se refiere a este caso, así como a las retribuciones percibidas por los socios, aunque resulten absolutamente normales en el mercado y hubieran sido contraprestación de un trabajo que hubiera mantenido o incrementado el valor patrimonial de la empresa y que, en caso de liquidación de la sociedad, la Administración podría computar para determinar el valor máximo de responsabilidad exigible a los socios, sin consideración alguna a la existencia de una intención de defraudar por parte de los mismos.

<sup>10</sup> En el Informe de la AEDAF, cit., p. 7, se sugería delimitarse las conductas por la concurrencia de ánimo defraudatorio o de circunstancias que permitieran suponer que los actos tienen como principal objetivo repartir el patrimonio societario en perjuicio de los acreedores, invocando el modelo utilizado por el artículo 43.1.g.) de la LGT: “cuando resulte acreditado que las personas jurídicas han sido creadas o utilizadas de forma abusiva o fraudulenta para eludir la responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda Pública”.

progresiva utilización de la figura en sustitución de lo que realmente procedería hacer, si es que se quiere sancionar de modo regular y formal, respetando claramente las exigencias del principio de tipicidad, las conductas que integren la participación de varios sujetos. En lugar de esa tipificación formal de supuestos infractores, se ha venido optando por atribuir la responsabilidad en las sanciones, aunque dicha extensión tenga una clara naturaleza punitiva.

Los cambios propuestos en el proyecto de ley se circunscriben a los **artículos 41, apartado 4 y 43, apartado 2 de la LGT**, procurando aclarar, según reza la exposición de motivos, las implicaciones que derivan para el responsable, que *“no debe ser identificado con un sujeto infractor, sino como obligado tributario en sentido estricto, aun cuando responda también de las sanciones tributarias impuestas a dicho sujeto infractor”* y, por otro lado, introduciendo un nuevo supuesto de responsabilidad subsidiaria por presentación reiterada de declaraciones sin ingreso.

Por lo que se refiere a la primera cuestión, se añaden cuatro nuevos párrafos a lo dispuesto en el **artículo 41.4 de la LGT** con el fin de otorgar al responsable, al que alcancen las sanciones, la posibilidad de dar su conformidad con la parte de la deuda derivada procedente de la sanción, beneficiándose igualmente de la reducción por pronto pago.

La redacción propuesta del artículo 41.4 de la LGT es la siguiente:

«4. La responsabilidad no alcanzará a las sanciones, salvo las excepciones que en esta u otra Ley se establezcan.

*En los supuestos en que la responsabilidad alcance a las sanciones, cuando el deudor principal hubiera tenido derecho a la reducción prevista en el artículo 188.1.b) de esta ley, la deuda derivada será el importe que proceda sin aplicar la reducción correspondiente, en su caso, al deudor principal y se dará trámite de conformidad al responsable en la propuesta de declaración de responsabilidad.*

*La reducción por conformidad será la prevista en el artículo 188.1.b) de esta ley. La reducción obtenida por el responsable se le exigirá sin más trámite en el caso de que presente cualquier recurso o reclamación frente al acuerdo de declaración de responsabilidad, fundado en la procedencia de la derivación o en las liquidaciones derivadas.*

*A los responsables de la deuda tributaria les será de aplicación la reducción prevista en el artículo 188.3 de esta Ley.*

*Las reducciones previstas en este apartado no serán aplicables a los supuestos de responsabilidad por el pago de deudas del artículo 42.2 de esta Ley.» (la cursiva es nuestra).*

Aparentemente, la reforma parece ir por buen camino, aunque esta impresión deba inmediatamente descartarse a la luz de los cambios concretos que se proponen.

En efecto, aunque la traslación de reducciones por conformidad y pronto pago responden a la lógica de la cuantificación de las sanciones pecuniarias y, por lo tanto, si éstas se pueden extender a los responsables en los supuestos previstos legalmente, parecería conveniente que tales sujetos se beneficiasen por mostrar su acuerdo o conformidad con la propuesta de derivación de responsabilidad, lo cierto es que la solución reflejada en el proyecto de ley puede ser tachada de simple guiño al responsable<sup>11</sup>, limitando su eficacia a la ausencia *“de recurso o reclamación frente al acuerdo de declaración de responsabilidad, fundado en la procedencia de la derivación o en las liquidaciones derivadas”* y excluyendo la eventual reducción que, en su caso, se hubiera aplicado previamente al deudor principal.

La reforma que se pretende es desafortunada por varias razones:

- En primer lugar, porque bajo el argumento de que se quiere aclarar la naturaleza jurídica del responsable —cuestión para la que el redactor de la reforma, mejor que variar la LGT, debería recurrir al estudio de la manualística al uso—, en realidad se está pretendiendo alterar la verdadera naturaleza punitiva de situaciones que deben conllevar la plena aplicación de las garantías de los artículos 24.1 y 25 de la Constitución, como ha reconocido el Tribunal Constitucional en la STC 85/2006, de 27 de marzo.
  - En vez de contribuir a la clarificación, el proyecto pretende cambiar la naturaleza sancionadora de los supuestos en los que las sanciones se extienden a los responsables, algo difícil de realizar con una simple calificación legal, como se desprende de las SSTC 276/2000, de 16 de noviembre y 291/2000, de 30 de noviembre, referidas a los recargos por declaración espontánea fuera de plazo previstos en la anterior LGT<sup>12</sup>.
- En segundo término, porque lejos de ofrecer al responsable un beneficio equiparable al que cuenta el sujeto infractor que muestra su acuerdo o conformidad a la propuesta de liquidación y obtiene la reducción de la sanción, lo que se produce es una alteración del propio régimen de responsabilidad tributaria, asumiendo el responsable una obligación tributaria distinta de la exigida al deudor principal<sup>13</sup>.
  - En lugar de derivar una deuda que, por alcanzar a una sanción, ésta puede haber sido objeto de reducción si el contribuyente mostró su conformidad, la deuda

---

<sup>11</sup> Así lo califica SÁNCHEZ PEDROCHE: “Primeras y preocupantes impresiones...”, cit., p. 104.

<sup>12</sup> Vid. el Informe de la AEDAF, cit., p. 10, que abunda en esa idea citando también la STC 76/1990, de 26 de abril y la STS de 10 de diciembre de 2003 (rec. 3941/2006).

<sup>13</sup> *Ibíd.*, p. 11.

derivada al responsable “será el importe que proceda sin aplicar la reducción correspondiente, en su caso, al deudor principal”.

- En tercer lugar, porque el diferente encaje procedimental de la *conformidad del sujeto infractor* —que se beneficiará de una reducción de un 30% de la sanción en el transcurso del procedimiento sancionador (arts. 207 a 212 LGT)— y de la *conformidad del responsable* al que se extienda la sanción —que se desarrolla en el ámbito de la recaudación, a través de los procedimientos de derivación de responsabilidad (arts. 174 a 176 LGT)—, dificulta que las condiciones de aplicación de las reducciones, en cada caso, sean idénticas.
- El sujeto infractor que muestra su conformidad a la liquidación no se encuentra vinculado a la sanción, pudiendo recurrirla, sin perder la reducción prevista en el artículo 188.1.b) de la LGT con tal de que no se impugne la regularización (art. 212.2 LGT). Sin embargo, la misma reducción establecida en el citado precepto, que beneficie al responsable, se perderá si se recurre el acuerdo de declaración de responsabilidad, que lógicamente incorpora no sólo la deuda tributaria, sino también la sanción. Sin duda, ello constituye una hipótesis más amplia y desfavorable que la prevista para el deudor principal, imposibilitando al responsable la realización de un específico pronunciamiento sobre la sanción<sup>14</sup>.
- Desde el punto de vista del Derecho sancionador —al que pertenece por su naturaleza punitiva la extensión de la responsabilidad a las sanciones tributarias<sup>15</sup>— carece de justificación diferenciar la posición del infractor y del responsable, permitiendo que el primero pueda recurrir la sanción sin perder el beneficio derivado de su conformidad con la liquidación y que el segundo pierda la reducción si sustenta su recurso o reclamación en la improcedencia de ser considerado responsable, cuestión que es ajena a la liquidación que se le deriva<sup>16</sup>.
- En cuarto lugar, cabría plantearse qué cantidades podrán beneficiarse de la reducción prevista en el artículo 188.1.b) de la LGT cuando la responsabilidad alcance a las

---

<sup>14</sup> *Ibíd.*, p. 11.

<sup>15</sup> Vid. MARTÍNEZ LAGO, Miguel Ángel: *La extensión de la responsabilidad a las sanciones tributarias*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2008, *passim*.

<sup>16</sup> Desde un planteamiento distinto, SÁNCHEZ PEDROCHE: “Primeras y preocupantes impresiones...”, cit., p. 104, critica por errónea la limitación de recurso contra la responsabilidad, dado que “la exigencia de responsabilidad es, evidentemente, una materia propia de recaudación. Igual que la conformidad a la sanción no se pierde por las vicisitudes que acontezcan en la recaudación de la sanción y, particularmente, con las impugnaciones contra los actos de recaudación de ésta, tampoco debería perderse cuando la impugnación no se vincula a la procedencia de la sanción, sino con el acto de recaudación que constituye la declaración de responsabilidad misma”.

sanciones, si a éstas exclusivamente o también a la deuda tributaria derivada al responsable.

- Habida cuenta de que en los casos, por ejemplo, de responsables que son causantes o colaboradores activos en la realización de una infracción tributaria [art. 42.1.a) LGT], aquéllos tienen que responder de la deuda tributaria y de la sanción, podría considerarse que la reducción del 30% abarca el total de ambas cantidades, aunque con reestablecimiento de su primitiva cuantía en el caso de la deuda tributaria si ésta hubiese sido objeto de reducción por la conformidad del deudor principal. La redacción del proyecto no es clara en este punto y dará paso a interpretaciones diversas, siendo la más favorable la que integraría deuda y sanción como objeto de la reducción por conformidad del responsable.

En suma, como vemos, la reforma propuesta, lejos de clarificar la posición del responsable y con el afán de tratarlo como a un obligado tributario no infractor, pese a que su responsabilidad alcance a las sanciones por haber participado en la realización de una infracción, puede contribuir un poco más en la paulatina conversión del responsable en una institución de naturaleza sancionadora, dando lugar a que surjan problemas de interpretación y aplicación práctica de la nueva normativa.

Ningún reparo provoca la pretendida aplicación de la reducción del 25% prevista en el artículo 188.3 de la LGT a los responsables de la deuda tributaria, aunque quede también por determinar si se aplicará sobre el total de las cantidades que se derivan (deuda y sanción) o exclusivamente sobre la sanción derivada y que ha podido beneficiarse de la reducción por conformidad del responsable.

La terminología utilizada por el proyecto tiende otra vez más a la confusión y parece que se quiere contraponer esta reducción por pronto pago de *“los responsables de la deuda tributaria”* con la reducción por conformidad cuando *“la responsabilidad alcance a las sanciones”*.

Habría que entender que la remisión al artículo 188.3 de la LGT obliga a que el descuento se practique cuando se produzca el presupuesto de hecho allí descrito —realización del ingreso de la sanción en período voluntario o en los plazos del acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento y ausencia de recurso o reclamación contra la liquidación o la sanción—, afectando exclusivamente al importe de la sanción derivada.

Una última precisión realiza la norma que se proyecta, al advertir que las reducciones previstas no serán aplicables a los supuestos de responsabilidad señalados en el artículo 42.2 de la LGT. La indicación parece lógica, pues los distintos presupuestos de hecho de la responsabilidad fijada por dicho precepto se desenvuelven cuando el procedimiento de



recaudación se encuentra ya en fase ejecutiva, tratando de entorpecer el embargo o la enajenación por la Administración de los bienes o derechos del deudor principal.

## 2.4. La responsabilidad por presentación reiterada de declaraciones sin ingreso

**RESPONSABILIDAD POR PRESENTACIÓN REITERADA DE DECLARACIONES SIN INGRESO**

- Se modifica el **art. 43.2 de la LGT**: nuevo supuesto de responsabilidad:
  - **Finalidad:** *“facilitar la acción de cobro contra los administradores de aquellas empresas que carentes de patrimonio, pero con actividad económica regular, realizan una actividad recurrente y sistemática de presentación de autoliquidaciones formalmente pero sin ingreso por determinados conceptos tributarios con ánimo defraudatorio”.*
  - **Caracteres:**
    - Tributos repercutidos y retenciones.
    - Responsabilidad subsidiaria de los administradores que presenten “reiteradamente” declaraciones sin ingreso de la deuda tributaria.
    - No alcanza a las sanciones.
    - Problemas de prueba: *“cuando pueda acreditarse que no existe intención real de pagar”.*

### diapositiva 11

Que la reforma clarifica bastante poco la figura del responsable, lo corrobora el nuevo supuesto de responsabilidad subsidiaria —referido exclusivamente a tributos repercutidos y retenciones— por presentación reiterada de autoliquidaciones sin ingreso, de las que se presume que no existe intención real de cumplimiento de las obligaciones legalmente establecidas y que, aunque no provoque la extensión de sanciones al responsable, está cargado de términos de suyo empleados por las normas sobre infracciones y sanciones (reiterativa, reiteración, intención, incumplimiento).

El proyecto da entrada a un **nuevo apartado 2 del artículo 43 de la LGT** con el fin de *“facilitar la acción de cobro contra los administradores de aquellas empresas que carentes de patrimonio, pero con actividad económica regular, realizan una actividad recurrente y sistemática de presentación de autoliquidaciones formalmente pero sin ingreso por determinados conceptos tributarios con ánimo defraudatorio”.*

La redacción propuesta del nuevo apartado 2 del artículo 43 de la LGT, renumerando los subsiguientes apartados, es la siguiente:

*«2. Serán responsables subsidiarios de las deudas tributarias derivadas de tributos que deban repercutirse o de cantidades que deban retenerse a trabajadores,*



*profesionales u otros empresarios, los administradores de hecho o de derecho de las personas jurídicas obligadas a efectuar la declaración e ingreso de tales deudas cuando, existiendo continuidad en el ejercicio de la actividad, la presentación de autoliquidaciones sin ingreso por tales conceptos tributarios sea reiterativa y pueda acreditarse que dicha presentación no obedece a una intención real de cumplir la obligación tributaria objeto de autoliquidación.*

*Se entenderá que existe reiteración en la presentación de autoliquidaciones cuando en un mismo año natural, de forma sucesiva o discontinua, se hayan presentado sin ingreso la mitad o más de las que corresponderían, con independencia de que se hubiese presentado solicitud de aplazamiento o fraccionamiento y de que la presentación haya sido realizada en plazo o de forma extemporánea.*

*A estos efectos no se computarán aquellas autoliquidaciones en las que, habiendo existido solicitud de aplazamiento o fraccionamiento, se hubiese dictado resolución de concesión, salvo incumplimiento posterior de los mismos y con independencia del momento de dicho incumplimiento, no computándose, en ningún caso, aquellos que hubiesen sido concedidos con garantía debidamente formalizada.*

*Se considerará, a efectos de esta responsabilidad, que la presentación de las autoliquidaciones se ha realizado sin ingreso cuando, aun existiendo ingresos parciales en relación con todas o algunas de las autoliquidaciones presentadas, el importe total resultante de tales ingresos durante el año natural señalado en el segundo párrafo no supere el 25 por ciento del sumatorio de las cuotas a ingresar autoliquidadas.*

*Se presumirá que no existe intención real de cumplimiento de las obligaciones mencionadas en el párrafo primero, cuando se hubiesen satisfecho créditos de titularidad de terceros de vencimiento posterior a la fecha en que las obligaciones tributarias a las que se extiende la responsabilidad establecida en esta disposición se devengaron o resultaron exigibles y no preferentes a los créditos tributarios derivados de estas últimas.»*

«3. Las leyes podrán establecer otros supuestos de responsabilidad subsidiaria distintos de los previstos en *los apartados anteriores*.» (la cursiva es nuestra).

En un principio, el propósito perseguido por el *pre-legislador* puede parecer razonable, pues se pretende atajar una conducta con la que se estaría eludiendo la posibilidad de que puedan surgir, para los administradores, las responsabilidades señaladas en los artículos 42.1.a) y 43.1.a) de la LGT, entorpeciendo así las maquinaciones de los presumibles incumplidores<sup>17</sup>.

Sin embargo, la declaración de responsabilidad que se pretende establecer conllevará problemas de prueba, dado que la Administración tendrá que acreditar que la presentación de las autoliquidaciones sin ingreso ha sido reiterativa y no obedece a una intención real de cumplimiento con la obligación de repercusión o retención.

El primer aspecto que conforma el presupuesto de hecho de esta forma de responsabilidad se anuda a la presentación de autoliquidaciones sin ingreso por deudas

<sup>17</sup> Vid. SÁNCHEZ PEDROCHE: “Primeras y preocupantes impresiones...”, cit., p. 105.

correspondientes a tributos que deban repercutirse o de cuotas a retener a terceros. La norma sale al paso de la existencia de posibles ingresos parciales que desvirtuarían su aplicación, por lo que se establece que el importe medio de los mismos durante el año natural debe superar el 25% del sumatorio de cuotas a ingresar que fueron autoliquidadas. Si no superan ese umbral, los ingresos parciales realizados, surgirá la responsabilidad proyectada.

El segundo aspecto, la reiteración, se concreta en función del número de autoliquidaciones sin ingreso que se hayan presentado en el año natural, debiendo alcanzar a la mitad o más de las mismas.

- No influye el hecho de que se hayan presentado de forma sucesiva o discontinua y tampoco que resulten formuladas en plazo o de manera extemporánea.
- Tampoco afecta el que se hayan presentado declaraciones solicitando aplazamiento o fraccionamiento, salvo que se hubiese dictado resolución de concesión, lo que implicará que se descarte su cómputo si no se incumplen los mismos y cuando queden formalizados debidamente con garantía.

Mayores problemas arroja la prueba de que las declaraciones sin ingreso obedecen a espurios propósitos, si bien, para aliviar de la carga de la prueba a la Administración, ésta podrá presumir que no existe intención real de cumplimiento de las obligaciones tributarias cuando se hubiesen satisfecho créditos de titularidad de terceros de vencimiento posterior y no preferente al devengo o exigibilidad de los créditos tributarios que se deriven<sup>18</sup>.

El pretendido régimen de responsabilidad no distingue las posibles situaciones específicas de los tributos que abarca y que son los que deban ser objeto de retención o repercusión. Esta solución indiferenciada parte de la lógica de evitar que cantidades que fueron repercutidas o efectivamente retenidas, dejen de ingresarse a la Hacienda Pública, aunque ello esté tipificado ya en nuestro ordenamiento, pudiendo acarrear sanciones y derivaciones de responsabilidad.

Lo que ocurre es que, con la vocación de adelantarse a una práctica que evitaría las citadas respuestas, la norma que se pretende trata por igual a quienes no ingresan las cantidades repercutidas, con independencia de que fueran efectivamente cobradas o supongan impagos de los sujetos obligados a soportar la repercusión, situación ésta que

---

<sup>18</sup> En el Informe de la AEDAF, cit., p. 14, se recomendaba que, ante la dificultad de realizar actuaciones probatorias orientadas a acreditar la “intención” de un tercero, resultaría más adecuado establecer una regulación más objetiva del presupuesto de hecho que evite continuas disputas en los tribunales sobre la verdadera intención del obligado tributario.

merecería un reproche menor, máxime en un contexto de crisis económica como el que vivimos y que es el que viene a justificar el proyecto de ley.

Y lo mismo sucede con las retenciones, al englobar a las verdaderamente practicadas a trabajadores, profesionales y empresarios con las que no se practicaron y que puede que no vayan a ser deducidas por éstos en sus respectivas declaraciones, lo que evitaría un perjuicio económico a la Hacienda<sup>19</sup>.

El proyecto incurre así en un censurable *juicio de intenciones* que se desentiende de la dificultad que tendrá la Administración de acreditar que realmente se pretenden incumplir las obligaciones tributarias, a pesar del recurso a presunciones con las que se trata de asegurar un dudoso éxito en la aplicación de la norma, que trata de impedir que los créditos tributarios sean postergados por la realización de pagos —de cuantía inespecificada, permitiendo que quepa cualquiera, por insignificante que sea— a otros acreedores posteriores, aunque ello pueda deberse a situaciones transitorias de dificultad de la empresa, comprensibles en momentos de crisis en los que debe apostarse por procurar su continuidad, y que no tienen porqué corresponderse siempre con un propósito de defraudar a la Hacienda Pública<sup>20</sup>.

## 2.5. La interdicción de aplazamiento o fraccionamiento de créditos contra la masa en situaciones de concurso

El proyecto de ley modifica la redacción del **artículo 65.2 de la LGT**, eliminando la posibilidad de aplazamiento o fraccionamiento de los créditos contra la masa en las situaciones de concurso *“para evitar la postergación artificiosa del crédito público como consecuencia de la simple solicitud”* de aquéllos.

---

<sup>19</sup> Vid. el Informe de la AEDAF, cit., p. 15, aludiendo a la limitación del carácter autónomo de las obligaciones a cuenta en las SSTs de 27 de febrero de 2007 (recurso 2400/2002) y de 21 de enero de 2010 (recurso 1685/2004).

<sup>20</sup> Como quiera que no nos parece adecuado el juicio de intenciones que se proyecta, tampoco debemos hacer ahora nosotros un juicio de probabilidades del éxito o fracaso de la medida. No obstante, SÁNCHEZ PEDROCHE: “Primeras y preocupantes impresiones...”, cit., pp. 105-106, ha advertido de los efectos perversos que puede traer aparejados: “se trasladará la responsabilidad nuevamente hacia los artículos 42.1.a y 43.1.a LGT, es decir, se dejarán de declarar las cuotas que no se puedan ingresar y simplemente se esperará a una hipotética actuación futura de la Administración. Esto dificultará aun más la gestión administrativa, pues se deberá liquidar antes de poder exigir la deuda a la sociedad y, en su caso, de poder declarar la responsabilidad al administrador, dilatando en el tiempo la obtención de los fondos públicos”, lo cual puede “acarrear problemas imprevistos y costes indirectos para la Administración, para los contribuyentes y, por añadidura, para los profesionales de la asesoría fiscal”. Para este autor “resulta un pequeño contrasentido que la responsabilidad, subsidiaria, exija que se continúe en la actividad, pues quien continúa en la actividad va a ser más fácilmente objeto de medidas tendentes al cobro. A nuestro juicio, sería mucho más útil esta responsabilidad, precisamente, en el supuesto contrario, esto es, cuando la empresa cesa y hubiera presentado, en un plazo de tiempo anterior al cese, tales declaraciones sin ingreso y habiendo pagado a acreedores distintos de los propios trabajadores”.

**INTERDICCIÓN DE APLAZAMIENTO O FRACCIONAMIENTO DE CRÉDITOS CONTRA LA MASA EN SITUACIONES DE CONCURSO**

- Se modifica el **art. 65.2 de la LGT**.
- Se elimina la posibilidad de aplazamiento o fraccionamiento de los créditos contra la masa en las situaciones de concurso *“para evitar la postergación artificiosa del crédito público como consecuencia de la simple solicitud”*.
- A la vista de lo dispuesto en el art. 164.4 de la LGT, ¿era necesario indicar esta inadmisión de las solicitudes?

12

*diapositiva 12*

La redacción propuesta del artículo 65.2 de la LGT es la siguiente:

«2. No podrán ser objeto de aplazamiento o fraccionamiento las deudas tributarias cuya exacción se realice por medio de efectos timbrados.

Tampoco podrán aplazarse o fraccionarse las deudas correspondientes a obligaciones tributarias que deban cumplir el retenedor o el obligado a realizar ingresos a cuenta, salvo en los casos y condiciones previstos en la normativa tributaria.

*Asimismo, en caso de concurso del obligado tributario, no podrán aplazarse o fraccionarse las deudas tributarias que, de acuerdo con la legislación concursal, tengan la consideración de créditos contra la masa.*

*Las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento a que se refiere este apartado serán objeto de inadmisión.»* (la cursiva es nuestra).

Quienes se han referido a las medidas registradas en el anteproyecto de ley, entienden la preocupación de la Administración tributaria en las situaciones de concurso, fuente de problemas y limitaciones al cobro, siendo razonable que los créditos tributarios tengan una específica tramitación como prevé el artículo 164.4 de la LGT<sup>21</sup>.

En el marco de este último precepto, y ejerciéndose en los términos previstos en la legislación concursal, la Hacienda Pública podría acordar condiciones singulares de pago del deudor que incluyeran la posibilidad de aplazamiento o fraccionamiento de deudas tributarias incluidas en la masa del concurso.

<sup>21</sup> Vid. SÁNCHEZ PEDROCHE: “Primeras y preocupantes impresiones...”, cit., p. 106. También el Informe de la AEDAF, cit., pp. 17-18.

Sin embargo, dicha posibilidad se cierra absolutamente con la disposición que se incorpora, que añade ahora, sobre la redacción que tenía el anteproyecto, la advertencia —totalmente innecesaria, pues se parte de la prohibición de concesión—, de que las solicitudes de aplazamiento y fraccionamiento serán objeto de inadmisión en estos casos, equiparándolos a las deudas cuya exacción se realiza mediante efectos timbrados, que son residuales y justificadamente inaplazables<sup>22</sup>. La obsesionada finalidad antifraude parece llevar al exceso de tratar de matar moscas a cañonazos.

## 2.6. Modificaciones del régimen de prescripción y su interrupción

Son varias las modificaciones que afectan a la prescripción y a las causas de interrupción de la misma, con las que el proyecto de ley varía las redacciones de los **artículos 67.2 y 68.1, 7 y 8 de la LGT**.

**MODIFICACIONES DEL RÉGIMEN DE PRESCRIPCIÓN Y SU INTERRUPCIÓN**

- Se modifican el **art. 67.2 de la LGT**:
  - Cuando los hechos constitutivos de la responsabilidad se produzcan después de la finalización del plazo para el pago voluntario, el plazo de prescripción se iniciará a partir del momento en que los hechos determinantes de la responsabilidad hubieran tenido lugar.
- Se modifica el **art. 68.1 de la LGT**:
  - Las actuaciones de la Administración interrumpen el plazo de prescripción para determinar la deuda tributaria, aunque la acción se dirija inicialmente a una obligación tributaria distinta como consecuencia de la incorrecta declaración del obligado tributario.

13

### *diapositiva 13*

Por lo que se refiere al cómputo de la prescripción, la nueva redacción del **artículo 67.2 de la LGT** no plantea objeciones, acomodándose a la teoría de la *actio nata*, al aclarar que cuando los hechos constitutivos de la responsabilidad se produzcan con posterioridad a la finalización del plazo para el pago voluntario, el plazo de prescripción se iniciará a

<sup>22</sup> Vid. SÁNCHEZ PEDROCHE: “Primeras y preocupantes impresiones...”, cit., p. 106.



partir del momento en que los hechos determinantes de la responsabilidad hubieran tenido lugar<sup>23</sup>.

La redacción propuesta del artículo 67.2 de la LGT es la siguiente:

«2. El plazo de prescripción para exigir la obligación de pago a los responsables solidarios comenzará a contarse desde el día siguiente a la finalización del plazo de pago en período voluntario del deudor principal.

No obstante, *en el caso de que los hechos que constituyan el presupuesto de la responsabilidad se produzcan con posterioridad al plazo fijado en el párrafo anterior, dicho plazo de prescripción se iniciará a partir del momento en que tales hechos hubieran tenido lugar.*

Tratándose de responsables subsidiarios, el plazo de prescripción comenzará a computarse desde la notificación de la última actuación recaudatoria practicada al deudor principal o a cualquiera de los responsables solidarios.» (la cursiva es nuestra).

El **artículo 68 de la LGT**, que ya ha sido objeto de una modificación reciente, introducida por el RD Ley 20/2011, de 30 de diciembre, de medidas urgentes en materia presupuestaria, tributaria y financiera para la corrección del déficit público<sup>24</sup>, experimenta ahora tres nuevas variaciones orientadas a impedir que computen plazos de prescripción durante el tiempo en que no puede reprocharse a la Administración su inactividad en el ejercicio de sus derechos<sup>25</sup>.

La primera se justifica para clarificar *“el régimen jurídico que regula la interrupción del cómputo del plazo de prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación respecto de determinadas obligaciones tributarias cuando la acción de la Administración se dirija originariamente respecto de otra obligación tributaria distinta como consecuencia de la presentación de una declaración incorrecta por parte del obligado tributario”*.

La redacción que se propone del artículo 68.1 de la LGT es la siguiente:

«1. El plazo de prescripción del derecho a que se refiere el párrafo a) del artículo 66 de esta Ley se interrumpe:

<sup>23</sup> Ibíd., p. 106. Por su parte, FALCÓN Y TELLÁ: “El anteproyecto de ley de intensificación...”, cit., p. 12, observa que dicha generalización del cómputo de la prescripción cuando el hecho determinante de la responsabilidad se produzca con posterioridad a la finalización del plazo voluntario de pago del deudor principal, va a afectar, fundamentalmente, a los supuestos de responsables que causen o colaboren en la comisión de una infracción [art. 42.1.a) LGT].

<sup>24</sup> Con efectos de 1 de enero de 2012, la Disposición Final Primera.Uno.10 añadió un nuevo apartado 5 del artículo 68 de la LGT (renumerando el anterior 5 y siguientes), con la siguiente redacción: “5. Las actuaciones a las que se refieren los apartados anteriores y las de naturaleza análoga producirán los efectos interruptivos de la prescripción cuando se realicen en otro Estado en el marco de la asistencia mutua, aun cuando dichos actos no produzcan efectos interruptivos semejantes en el Estado en el que materialmente se realicen”.

<sup>25</sup> Vid. el Informe de la AEDAF, cit., p. 24.

a) Por cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del obligado tributario, conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento y liquidación de todos o parte de los elementos de la obligación tributaria *que proceda, aunque la acción se dirija inicialmente a una obligación tributaria distinta como consecuencia de la incorrecta declaración del obligado tributario.*

b) Por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase, por las actuaciones realizadas con conocimiento formal del obligado tributario en el curso de dichas reclamaciones o recursos, por la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción penal o por la presentación de denuncia ante el Ministerio Fiscal, así como por la recepción de la comunicación de un órgano jurisdiccional en la que se ordene la paralización del procedimiento administrativo en curso.

c) Por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario conducente a la liquidación o autoliquidación de la deuda tributaria.» (la cursiva es nuestra).

El cambio que se pretende introducir en el **artículo 68.1.a) de la LGT** promueve que las actuaciones de la Administración tributaria, realizadas con conocimiento formal del obligado tributario, conducentes al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento y liquidación de todos o parte de los elementos de la obligación tributaria que proceda, interrumpen el plazo de prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, aunque la acción se dirija inicialmente a una obligación tributaria distinta como consecuencia de la incorrecta declaración del obligado tributario.

No parece conveniente esta forma de resolver la falta de puntería de la Administración, aunque su error venga motivado en una incorrecta declaración del obligado tributario, puesto que, aparte de las imprecisiones de la norma —¿cualquier incorrección de la declaración va a permitir ese resultado o debe tratarse de errores evidentes que no precisen de complejas interpretaciones?, es algo que el precepto no aclara<sup>26</sup>—, que introducen importantes elementos de inseguridad jurídica, se está confrontando

---

<sup>26</sup> En el Informe de la AEDAF, cit., p. 25. se formulan otras preguntas más: ¿se refiere la incorrección a algún elemento o al conjunto de la obligación tributaria? Y, si se advierte que se declaró una obligación tributaria de forma incorrecta, y la obligación correcta no es una sino varias, ¿se produce la interrupción solamente respecto a una de las correctas o a todas ellas?



abiertamente la línea interpretativa jurisprudencial<sup>27</sup> que restringe la interrupción de la prescripción a las obligaciones concretamente afectadas por las actuaciones administrativas<sup>28</sup>; pudiendo pretenderse su proyección también sobre la extensión y alcance de los procedimientos de comprobación, lo que traería consecuencias en la interrupción injustificada de las actuaciones administrativas con incidencia en el cómputo del plazo de prescripción; situando, además, en peor condición al obligado que presentó una declaración incorrecta frente al que lisa y llanamente optó por no declarar, ya que esta última situación no aparece contemplada por el proyecto<sup>29</sup>.

Como han destacado los comentaristas de los cambios que reflejaba el anteproyecto, y que se mantienen en el proyecto de ley, el redactor de la norma parece estar pensando en las actuaciones giradas en relación a tributos incompatibles —fundamentalmente entre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y el Impuesto sobre el Valor Añadido, aunque pueda darse también en los impuestos personales sobre la renta (IRPF, IS, IRNR)—, en los que el efecto interruptivo del plazo de prescripción sobre un tributo podría venir dada tras una actuación de comprobación en la que se detecta la incorrección de la declaración por otro tributo distinto y previamente presentada por el obligado<sup>30</sup>.

---

<sup>27</sup> La reciente STS de 17 de mayo de 2012 (Rec. 1712/2008), FJ 4.º recuerda que "sólo interrumpe el plazo de prescripción la actividad administrativa en la que concurren las siguientes notas: 1ª) actividad real dirigida a la finalidad de la liquidación o recaudación de la deuda tributaria; 2ª) que sea jurídicamente válida; 3ª) notificada al sujeto pasivo; 4ª) y precisa en relación con el concepto impositivo de que se trata", según la doctrina expuesta previamente en las SSTs de 22 de diciembre de 2008 (Rec. 4080/2006), de 6 de abril de 2009 (Rec. 5678/2003) y de 19 de julio de 2010 (Rec. 3433/2006), remarcando que "sólo son susceptibles de interrumpir la prescripción los actos tendencialmente ordenados a iniciar o a proseguir los respectivos procedimientos administrativos o que, sin responder a la mera finalidad de interrumpir la prescripción, contribuyan efectivamente a la liquidación, la recaudación o la imposición de sanción en el marco del impuesto de que se trate". Vid. también las SSTs de 11 de febrero de 2002 (Rec. 7625/96), 29 de junio de 2002 (Rec. 3676/97), 17 de marzo de 2008 (Rec. 5697/03), 28 de abril de 2008 (Rec. 7719/02), 23 de junio de 2008 (Rec. 1514/03), 13 de noviembre de 2008 (Rec. 5442/04), 16 de julio de 2009 (Rec. 1627/2003), y de 24 de noviembre de 2011 (Rec. 578/2009).

<sup>28</sup> Vid. FALCÓN Y TELLÁ, Ramón: "La reanudación de actuaciones tras su interrupción injustificada o el transcurso del plazo máximo de doce meses", en *Quincena Fiscal*, n.º 22, 2011, p. 9.

<sup>29</sup> Sigo el Informe de la AEDAF, cit., pp. 24-25.

<sup>30</sup> En el Informe de la AEDAF, cit., p. 25, se pone como ejemplo una comprobación de valores por Actos Jurídicos Documentados de una operación de venta de inmueble sujeta y no exenta, a priori, al Impuesto sobre el Valor Añadido, en la que la Administración liquida y posteriormente se inicia otro procedimiento en el que se pretende liquidar por Transmisiones Patrimoniales Onerosas. También SÁNCHEZ PEDROCHE: "Primeras y preocupantes impresiones...", cit., p. 107, se refiere a la posibilidad de que una citación para comprobar el IVA pueda acabar con una liquidación de TPO, destacando los problemas técnicos —por las competencias de órganos distintos (al estar cedido TPO a las Comunidades Autónomas, mientras que el IVA es tributo gestionado por el Estado) y los distintos destinatarios de los procedimientos, por la condición de sujeto pasivo en dichos tributos— y que con la excusa de luchar contra el fraude, suponga un verdadero atropello a la seguridad jurídica.

**MODIFICACIONES DEL RÉGIMEN DE PRESCRIPCIÓN Y SU INTERRUPCIÓN**

- Se modifica el **art. 68.7 de la LGT**:
  - El plazo de prescripción, interrumpido por declaración de concurso del deudor, se reiniciará cuando adquiera firmeza la resolución judicial de conclusión del concurso y, si se hubiere aprobado un convenio, en el momento de su aprobación para las deudas tributarias no sometidas al mismo.
- Se modifica el **art. 68.8 de la LGT**:
  - La suspensión del plazo de prescripción del derecho a exigir el pago de las deudas tributarias por litigio, concurso u otras causas legales, causa el mismo efecto sobre todos los sujetos solidariamente obligados al pago, incluido el deudor principal, sin perjuicio de que frente a los mismos puedan continuar las acciones de cobro que procedan.

14

*diapositiva 14*

La variación propuesta en el **artículo 68.7 de la LGT** quiere hacer coincidir, en los casos en que se haya interrumpido el plazo de prescripción por la declaración de concurso del deudor, el momento de reinicio de aquél con el de la recuperación de las facultades de autotutela ejecutiva de la Administración.

En este caso, la inactividad administrativa se originó por circunstancias exógenas a su propio comportamiento y parece razonable que al adquirir firmeza la resolución judicial por la que se concluya el concurso vuelva a iniciarse el cómputo del plazo de prescripción; lo que también sucederá cuando se apruebe un convenio, para las deudas tributarias no sometidas al mismo.

La redacción que se propone del artículo 68.7 de la LGT es la siguiente:

«7. Cuando el plazo de prescripción se hubiera interrumpido por la interposición del recurso ante la jurisdicción contencioso-administrativa, por el ejercicio de acciones civiles o penales, por la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción competente o la presentación de denuncia ante el Ministerio Fiscal o por la recepción de una comunicación judicial de paralización del procedimiento, el cómputo del plazo de prescripción se iniciará de nuevo cuando la Administración tributaria reciba la notificación de la resolución firme que ponga fin al proceso judicial o que levante la paralización, o cuando se reciba la notificación del Ministerio Fiscal devolviendo el expediente.

Quando el plazo de prescripción se hubiera interrumpido por la declaración de concurso del deudor, el cómputo se iniciará de nuevo *cuando adquiera firmeza la resolución judicial de conclusión del concurso. Si se hubiere aprobado un convenio, el plazo de prescripción se iniciará de nuevo en el momento de su aprobación para las*

*deudas tributarias no sometidas al mismo.* Respecto de las deudas tributarias sometidas al convenio concursal, el cómputo del plazo de prescripción se iniciará de nuevo cuando aquéllas resulten exigibles al deudor.

Lo dispuesto en este apartado no será aplicable al plazo de prescripción del derecho de la Administración tributaria para exigir el pago cuando no se hubiera acordado la suspensión en vía contencioso-administrativa.» (la cursiva es nuestra).

La última de las modificaciones se refiere al **artículo 68.8 de la LGT**, justificándose en la exposición de motivos del proyecto para aclarar *“los efectos de la suspensión del cómputo del plazo de prescripción por litigio, concurso y otras causas legales, explicitando que los efectos de dicha suspensión se extienden a todos los obligados tributarios”*.

La medida se refiere a la suspensión del plazo de prescripción del derecho a exigir el pago de las deudas tributarias por litigio, concurso u otras causas legales, pretendiendo que los efectos sobre el obligado en que se den estas circunstancias, se extiendan al resto de sujetos solidariamente obligados al pago, incluido el deudor principal, sin perjuicio de que frente a los mismos puedan continuar las acciones de cobro que procedan<sup>31</sup>.

La redacción que se propone del artículo 68.8 de la LGT es la siguiente:

«8. Interrumpido el plazo de prescripción para un obligado tributario, dicho efecto se extiende a todos los demás obligados, incluidos los responsables. No obstante, si la obligación es mancomunada y sólo se reclama a uno de los obligados tributarios la parte que le corresponde, el plazo no se interrumpe para los demás.

Si existieran varias deudas liquidadas a cargo de un mismo obligado al pago, la interrupción de la prescripción sólo afectará a la deuda a la que se refiera.

*La suspensión del plazo de prescripción contenido en la letra b) del artículo 66 de esta ley, por litigio, concurso u otras causas legales, respecto del deudor principal o de alguno de los responsables, causa el mismo efecto en relación con el resto de los sujetos solidariamente obligados al pago, ya sean otros responsables o el propio deudor principal, sin perjuicio de que puedan continuar frente a ellos las acciones de cobro que procedan.»* (la cursiva es nuestra).

La filosofía de la medida casa con la tutela del interés administrativo que informa otras variaciones expuestas en este mismo precepto, sin que existan motivos que justifiquen la pretendida extensión de la suspensión de unos procedimientos de recaudación a otros,

<sup>31</sup> FALCÓN Y TELLA: “El anteproyecto de ley de intensificación...”, cit., pp. 12-13, opina que lo que se produce en realidad es una interrupción de la prescripción que debería implicar la supresión del párrafo segundo del artículo 67.2 de la LGT, en lugar de modificarlo, introduciendo en los apartados 1 y 2 del artículo 68 una nueva letra d) que contemplase esa interrupción por la producción de un presupuesto de hecho determinante de la responsabilidad solidaria frente a la obligación.

relajando los plazos de prescripción para el ejercicio del derecho de cobro de la Administración<sup>32</sup>.

La interconexión de procedimientos infringe la seguridad jurídica a la que debe servir la prescripción, pudiendo provocar indefensiones del deudor principal o responsables afectados por una suspensión cuyas circunstancias determinantes, invocadas por la Administración, probablemente desconozcan, limitando el pleno ejercicio de sus garantías<sup>33</sup>.

## 2.7. Potenciación de las medidas cautelares que puede adoptar la Administración incluso en supuestos que correspondería determinar a los jueces

**POTENCIACIÓN DE LAS MEDIDAS CAUTELARES QUE PUEDE ADOPTAR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**

- Se modifica el **art. 81.5 y 8 de la LGT**:
- **En los procedimientos tributarios:**
  - La Administración podrá adoptar las medidas cautelares en cualquier momento de la tramitación de los procedimientos de aplicación de los tributos.
    - *Hasta ahora sólo se podían adoptar tras comunicar al interesado la propuesta de liquidación.*
  - Debe acreditarse motivada y suficientemente la concurrencia de los presupuestos para su adopción.
- **En los procesos penales de delito fiscal:**
  - La Administración podrá adoptar medidas cautelares que se notificarán al Ministerio Fiscal y al órgano judicial competente, manteniéndose hasta que este último adopte la decisión procedente.
    - *Actualmente existe paralización de los órganos administrativos en cuanto se envía el expediente a delito fiscal, por lo que no pueden adoptar medidas cautelares.*

15

### diapositiva 15

Dos modificaciones que contiene el proyecto de ley representan una clara potenciación de las medidas cautelares para asegurar el cobro de la deuda tributaria que la Administración tributaria puede adoptar en cualquier momento del procedimiento, incluso si se ha

<sup>32</sup> Como se sugiere en el Informe de la AEDAF, cit., p. 26, si lo que se pretende es extender la suspensión del cómputo del plazo de prescripción de un derecho a otros derechos que estuvieran condicionados por el primero (como sería el caso en que la causa de suspensión concurriera en el deudor principal y ello condicionara la realización de actuaciones de cobro sobre otros deudores que sólo pueden ser llamados con posterioridad a determinadas fases del procedimiento recaudatorio seguido respecto del deudor principal), ello debería ser objeto de una nueva redacción que aclarase los supuestos concretos en que las actuaciones suspensivas de un procedimiento recaudatorio proyectan sus efectos sobre otros procedimientos recaudatorios.

<sup>33</sup> Vid. SÁNCHEZ PEDROCHE: "Primeras y preocupantes impresiones...", cit., pp. 107-108.

formalizado ya denuncia o querella, o se ha dirigido proceso judicial, por delito fiscal; ámbito en el que los órganos de recaudación mantendrán la competencia para la investigación patrimonial con la supervisión de la autoridad judicial.

Lo primero se plasma en la variación de los apartados 5 y 8 del artículo 81 de la LGT, mientras que lo segundo aparece en una nueva disposición adicional decimonovena que se añade a ese cuerpo legal.

De acuerdo con la redacción que se proyecta del **artículo 81.5 de la LGT**, la Administración podrá adoptar las medidas cautelares en cualquier momento de la tramitación de los procedimientos de aplicación de los tributos. Lógicamente, y habida cuenta del carácter provisional que aquéllas tienen, su adopción requerirá que se acredite de manera suficiente y motivada la concurrencia de indicios racionales de que el cobro se vería frustrado o gravemente dificultado si la Administración mirase para otro lado y no las estableciese.

La redacción propuesta del artículo 81.5 de la LGT es la siguiente:

«5. *Las medidas cautelares reguladas en este artículo podrán adoptarse durante la tramitación de los procedimientos de aplicación de los tributos desde el momento en que la Administración tributaria actuante pueda acreditar de forma motivada y suficiente la concurrencia de los presupuestos establecidos en el apartado 1 y el cumplimiento de los límites señalados en el apartado 3.*» (la cursiva es nuestra).

Aunque esta modificación, aisladamente considerada, pueda parecer razonable<sup>34</sup> y hasta inocua, dado que la previsión de adoptar este tipo de medidas, en cualquier momento del procedimiento de comprobación o inspección, ya aparecía en la redacción vigente hasta ahora —aunque de manera limitada para deudas por retenciones o cuotas repercutidas a terceros—; lo cierto es que el cambio favorece que se establezca este aseguramiento del cobro antes de que se comunique al interesado la propuesta de liquidación.

Así las cosas, lo que se producirá a partir de la previsión del proyecto de ley, es que las medidas cautelares que puedan adoptarse, quedarán desligadas de la fase de liquidación o determinación de la deuda, dejando al arbitrio del funcionario la decisión última sobre el instante concreto en que procedan, posibilitando retenciones de devoluciones, prohibiciones de enajenar y embargos preventivos de bienes y derechos sin que haya determinado el importe de la deuda tributaria<sup>35</sup>.

<sup>34</sup> Así lo estima, aunque de modo bien lacónico, el Informe de la AEDAF, cit., p. 28.

<sup>35</sup> Vid. SÁNCHEZ PEDROCHE: “Primeras y preocupantes impresiones...”, cit., p. 108, quien se plantea, si ya se ha acreditado que existe una posible deuda, que está en riesgo, y la medida es proporcionada al importe de ese débito que tiene en mente el actuario, ¿por qué no se dicta directamente la propuesta de liquidación en la que se constate esa deuda y se fije su importe?



Aún más lejos se quiere ir con la modificación del **artículo 81.8 de la LGT**, entrometiendo la adopción de medidas cautelares administrativas en procesos judiciales por delitos contra la Hacienda Pública, con independencia de que los mismos traigan su causa en procedimientos previos de inspección o provengan de denuncias o actuaciones derivadas de otros procesos, sin que hubiera tenido participación la Administración tributaria.

La redacción propuesta del artículo 81.8 de la LGT es la siguiente:

«8. *Cuando con motivo de un procedimiento de comprobación e investigación inspectora se haya formalizado denuncia o querella por delito contra la Hacienda Pública o se haya dirigido proceso judicial por dicho delito, podrán adoptarse, por el órgano competente de la Administración tributaria, las medidas cautelares reguladas en este artículo, sin perjuicio de lo dispuesto en la disposición adicional decimonovena.*

*Si la investigación del presunto delito no tuviese origen en un procedimiento de comprobación e investigación inspectora, las medidas cautelares podrán adoptarse por el órgano competente de la Administración tributaria con posterioridad a la incoación de las correspondientes diligencias de investigación desarrolladas por el Ministerio Fiscal o, en su caso, con posterioridad a la incoación de las correspondientes diligencias penales.*

*En los supuestos a que se refieren los párrafos anteriores, las medidas cautelares podrán dirigirse contra cualquiera de los sujetos identificados en la denuncia o querella como posibles responsables, directos o subsidiarios, del pago de las cuantías a las que se refiere el artículo 126 del Código Penal.*

*Adoptada, en su caso, la medida cautelar por el órgano competente de la Administración tributaria, se notificará al interesado, al Ministerio Fiscal y al órgano judicial competente y se mantendrá hasta que este último adopte la decisión procedente sobre su conversión en medida jurisdiccional o levantamiento.»* (la cursiva es nuestra).

La exposición de motivos del proyecto de ley justifica el cambio normativo para facilitar al juez el ejercicio de su función, sobre la base del trabajo previo de investigación y valoración por parte de los órganos inspectores, en aquellos casos de fraude más agravado y también en los supuestos en que la investigación judicial no traiga su origen en actuaciones realizadas por la Inspección.

Bajo la redacción todavía vigente del artículo 81.8 de la LGT, ya se contempla la posibilidad de que la Administración, además del régimen general de medidas cautelares, pueda acordar la retención del pago de devoluciones tributarias y de otros pagos que deba realizar a quienes hayan sido objeto de denuncia, querella o se haya dirigido un proceso judicial por delito contra la Hacienda, en la cuantía que se estime necesaria para cubrir la responsabilidad civil que pudiera acordarse y con la obligación de notificar la medida al interesado, al Ministerio Fiscal y al órgano judicial competente, manteniéndose la misma hasta que este último adopte la decisión procedente.

La modificación propuesta parece responder a una suerte de prejuicio frente a los jueces encargados de la instrucción penal, otorgando un privilegio a la Administración para que adopte medidas cautelares, que no forman parte del elenco previsto en la Ley de Enjuiciamiento Criminal (Títulos IX y X del Libro II), y efectúe una investigación patrimonial de las personas relacionadas con el delito fiscal en el ámbito procesal en que son aquéllos los competentes para adoptar las decisiones que procedan<sup>36</sup>.

Esta estrecha relación con el proceso penal y con las funciones que corresponden al órgano judicial motivó el informe del Consejo General del Poder Judicial, de 31 de mayo de 2012, acerca del anteproyecto de ley para la intensificación de las actuaciones de prevención y lucha contra el fraude.

En dicho informe se refleja la excepción que supone que la Agencia Tributaria adopte medidas cautelares respecto de la suspensión del procedimiento administrativo señalada en el artículo 180 de la LGT, aunque se comprende el propósito de la reforma por el riesgo de que puedan adoptarse tardíamente las medidas cautelares previstas en la Ley de Enjuiciamiento Criminal. De esta manera, las medidas provisionales impulsadas por la Administración extenderán su eficacia hasta que el órgano judicial decida su levantamiento o conversión, total o parcial, en medidas de naturaleza judicial, pudiendo ser hasta entonces impugnadas en el ámbito económico-administrativo<sup>37</sup>.

Al comparar los términos del actual artículo 81.8 de la LGT con la redacción que pretende establecerse, el Consejo General del Poder Judicial advierte las siguientes diferencias entre la legislación vigente y proyectada<sup>38</sup>:

- Frente a la específica mención de la posibilidad de acordar la retención de devoluciones y otros pagos, el proyecto alude tan sólo a la adopción de medidas cautelares reguladas en el propio precepto.

---

<sup>36</sup> Crítico con la proyectada regulación se ha mostrado FALCÓN Y TELLA: “El anteproyecto de ley de intensificación...”, cit., p. 14, razonando que “un embargo administrativo cuando existe una instrucción penal en curso, para garantizar el mismo crédito cuya defraudación ha motivado la querella o denuncia, supone un manifiesto abuso. Si la Administración considera que en estos casos es necesaria una medida cautelar, lo que debe hacer es solicitarla a través de la abogacía del Estado. No basta con que la medida cautelar se comunique al Ministerio fiscal y al órgano jurisdiccional *a posteriori*, a efectos de su conversión en medida judicial o levantamiento... Al juez de instrucción no le corresponde revisar la actuación administrativa, sino que la prejudicialidad penal exige que la Administración se abstenga de actuar y confíe en las decisiones del juez”.

<sup>37</sup> Vid. Informe al Anteproyecto de Ley de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones de prevención y lucha contra el fraude fiscal, formulado por el Consejo General del Poder Judicial, el 31 de mayo de 2012, p. 10.

<sup>38</sup> Ibid., pp. 11-16.



- La diferenciación de supuestos que se realiza, aunque con una redacción que no aporta suficiente claridad, entre procesos por delitos contra la Hacienda Pública que provengan de la previa realización de un procedimiento de inspección tributaria y de aquellos otros en que la investigación del presunto delito fiscal no tuviese origen en la investigación administrativa.
  - Será en los primeros en los que el proceso penal traerá causa en el pase del tanto de culpa a la jurisdicción, formalizándose por denuncia o querella.
  - Cuando los procesos no provengan de la previa actuación inspectora, tiene sentido aludir a “que se haya dirigido proceso judicial por dicho delito”, englobando las diferentes hipótesis referidas en el artículo 305.4 del Código Penal<sup>39</sup>.
- El ámbito de aplicación de las medidas cautelares adoptadas por la Administración, según la redacción propuesta, recoge dos novedades:
  - Por un lado, se efectúa la expresa mención de que podrán dirigirse contra cualquiera de los sujetos identificados en la denuncia o querella como posibles responsables, directos o subsidiarios, del pago de las cuantías a las que se refiere el artículo 126 del Código Penal, lo que a juicio del Consejo General del Poder Judicial “contribuirá a reforzar las posibilidades de satisfacción efectiva de las responsabilidades pecuniarias derivadas del delito”<sup>40</sup>.
  - Y, por otro lado, las medidas cautelares se vinculan a la satisfacción de la totalidad de las responsabilidades pecuniarias que contempla el artículo 126 del Código Penal, el cual no sólo engloba el importe de la multa —que aparece designada en el último lugar (5.º) del orden de imputación de los pagos que realice el penado o el responsable civil subsidiario—, sino también las costas del acusador particular o privado cuando se impusiere en la sentencia su pago (3.º en orden) y las demás costas procesales, incluso las de la defensa del procesado (4.º en orden).

---

<sup>39</sup> Esto es, que la Administración tributaria no haya iniciado actuaciones tendentes a la comprobación o investigación de la deuda tributaria, pero se interponga denuncia o querella por el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración autonómica, foral o local de que se trate, interponga querella o denuncia contra aquél dirigida, o cuando el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias.

<sup>40</sup> A juicio de SÁNCHEZ PEDROCHE: “Primeras y preocupantes impresiones...”, cit., pp. 108-109, la posibilidad de dirigir medidas cautelares frente a cualquiera de los mencionados o incluidos en la querella “no corrige, sino que exagera hasta límites intolerables, la principal crítica de este precepto: supone una genuina invasión de las competencias judiciales por la Administración. Si la cuestión tributaria ya se ha judicializado al remitirse el tanto de culpa al Ministerio Fiscal, lo lógico es que la medida cautelar se decida por el Juez Instructor que está conociendo del asunto y no por el órgano administrativo, que debería limitarse a llevar a la práctica las decisiones del órgano jurisdiccional”.

- Frente a la posible consideración de que adoptar medidas de garantía del pago de la multa pueda resultar excesivo, el CGPJ se muestra partidario y califica la reforma “como una medida eficaz para asegurar el pago efectivo de dicha pena, que también forma parte de los recursos de que se nutre el Tesoro Público”, equiparando su protección al mismo régimen que se aplica a las sanciones tributarias (art. 190.2 LGT).

Con todo, el proyecto de ley ha corregido la imprecisión que inicialmente recogía el anteproyecto refiriéndose al momento en que la Administración podrá adoptar medidas cautelares cuando la investigación del presunto delito no tuviese origen en un procedimiento de comprobación e investigación inspectora. Si en éste se establecía que dichas medidas podrán adoptarse “*en el mismo momento*”, sin que quedase claro cuándo se daba esa circunstancia<sup>41</sup>, el proyecto de ley resuelve la cuestión señalando que dicha adopción se hará “*con posterioridad a la incoación de las correspondientes diligencias de investigación desarrolladas por el Ministerio Fiscal o, en su caso, con posterioridad a la incoación de las correspondientes diligencias penales*”.

**INVESTIGACIÓN PATRIMONIAL EN PROCESOS POR DELITOS CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA**

- Se añade una nueva **Disp. Adic. 19.ª de la LGT**:
  - Los órganos de recaudación de la AEAT mantendrán la competencia para investigar; bajo la supervisión de la autoridad judicial, el patrimonio que pueda resultar afecto al pago de las cuantías pecuniarias asociadas al delito.
  - Podrán ejercer las facultades previstas en los arts. 93, 94 y 162 de la LGT, realizar informes sobre la situación patrimonial de las personas relacionadas con el delito y adoptar las medidas cautelares previstas en el art. 81.8 de la LGT.
  - De tales actuaciones, sus incidencias y resultados se dará cuenta inmediata al juez penal, que resolverá sobre la confirmación, modificación o levantamiento de las medidas adoptadas.
  - Las actuaciones desarrolladas se someterán a lo previsto en la LGT y su normativa de desarrollo, sin perjuicio de la posibilidad de que el juez decida la realización de otras actuaciones al amparo de lo previsto en el artículo 989 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal.

16

*diapositiva 16*

La adopción de medidas de aseguramiento del cobro por la Administración tributaria en sede judicial, coherente con las competencias de investigación patrimonial en los procesos por delito contra la Hacienda Pública que aparecen reflejadas en la **nueva**

<sup>41</sup> Vid. el Informe de la AEDAF, cit., p. 29, así como el Informe del CGPJ, cit., p. 14.

**disposición adicional decimonovena** y que pretende incluirse también en la Ley General Tributaria.

La nueva disposición adicional decimonovena que pretende incluirse en la LGT tiene la siguiente redacción:

«*Disposición adicional decimonovena. Competencias de investigación patrimonial en los procesos por delito contra la Hacienda pública.*

*En los procesos por delito contra la Hacienda pública, y sin perjuicio de las facultades que corresponden a las unidades de la Policía Judicial, los órganos de recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria mantendrán la competencia para investigar, bajo la supervisión de la autoridad judicial, el patrimonio que pueda resultar afecto al pago de las cuantías pecuniarias asociadas al delito.*

*A tales efectos, podrán ejercer las facultades previstas en los artículos 93, 94 y 162 de esta Ley, realizar informes sobre la situación patrimonial de las personas relacionadas con el delito y adoptar las medidas cautelares previstas en el apartado 8 del artículo 81 de la misma.*

*De tales actuaciones, sus incidencias y resultados se dará cuenta inmediata al juez penal, que resolverá sobre la confirmación, modificación o levantamiento de las medidas adoptadas.*

*Las actuaciones desarrolladas se someterán a lo previsto en la presente ley y su normativa de desarrollo, sin perjuicio de la posibilidad de que el juez decida la realización de otras actuaciones al amparo de lo previsto en el artículo 989 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal.» (la cursiva es nuestra).*

La yuxtaposición de funciones investigadoras de la Administración tributaria y de los jueces de lo penal que promueve la reforma, para aunar esfuerzos en la identificación de los bienes que puedan resultar afectos al pago de las cantidades asociadas al delito fiscal<sup>42</sup>, sólo puede resultar razonable si se desarrolla bajo la entera decisión judicial.

Téngase en cuenta que, en cierta manera, la nueva disposición adicional no hace otra cosa que implementar el mandato contenido en el artículo 305.5 del Código Penal<sup>43</sup>, fruto de la adición realizada por la Ley Orgánica 5/2010, de 22 de junio, donde se señala que “5. En los procedimientos por el delito contemplado en este artículo, para la ejecución de la pena de multa y la responsabilidad civil, que comprenderá el importe de la deuda tributaria que la Administración Tributaria no haya podido liquidar por prescripción u otra causa legal en los términos previstos en la Ley General Tributaria, incluidos sus intereses de demora, los jueces y tribunales recabarán el auxilio de los servicios de la Administración Tributaria que las exigirá por el procedimiento administrativo de apremio en los términos establecidos en la citada ley”.

<sup>42</sup> Vid. Informe de la AEDAF, cit., p. 63.

<sup>43</sup> Vid. Informe del CGPJ, cit., p. 19.

Y, obviamente, una cosa es que los jueces y tribunales recaben, por imperativo legal, el auxilio de los servicios de la Administración tributaria para que los mismos realicen la ejecución de los pronunciamientos judiciales relativos a la pena de multa y la responsabilidad civil, y otra cosa sería que la Agencia Tributaria pudiera campar a sus anchas en un espacio genuinamente procesal, cuestión que no brinda, desde luego, la redacción proyectada<sup>44</sup>.

Evidentemente, la Agencia ve robustecidas sus competencias para aflorar el patrimonio real de los obligados al pago en virtud de sentencia, posibilitándola a que investigue los recursos económicos de aquéllos, lo que concuerda con las facultades de los órganos de recaudación, en el ámbito estrictamente tributario, en orden a *“comprobar e investigar la existencia y situación de los bienes o derechos de los obligados tributarios”* (art. 162.1 LGT)<sup>45</sup>.

La disposición adicional circunscribe, en todo caso, el ejercicio de las facultades de obtención de información con trascendencia tributaria (arts. 93 y 94 LGT) y de aseguramiento o realización del cobro (art. 162 LGT), realizadas por los órganos de recaudación de la Agencia Tributaria —que podrán, asimismo, ejercitar las potestades conferidas y dictar medidas cautelares de la Inspección de los tributos (arts. 142 y 146 LGT), además de las previstas en el artículo 81.8 de la LGT—, a la supervisión de la autoridad judicial, a la que se dará cuenta inmediata de las actuaciones practicadas, resultados e incidencias, con el fin de que sea el juez de lo penal quien resuelva sobre la confirmación, modificación o levantamiento de las medidas adoptadas, pudiendo también decidir sobre la realización de otras actuaciones al amparo de lo previsto en el artículo 989.2 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal.

---

<sup>44</sup> Crítico con la nueva disposición adicional decimonovena de la LGT, SÁNCHEZ PEDROCHE: “Primeras y preocupantes impresiones...”, cit., p. 115, considera que esta modificación incide en las competencias judiciales, debiendo dejarse las cosas como están y que el juez instructor, en el ejercicio de sus legítimas competencias, siga valorando la necesidad de solicitar el apoyo de la Agencia Tributaria, sin que ésta tome la iniciativa. Entre las razones que esgrime este autor están: no es extraño que ejercicios impositivos concernidos en la querella presentada por el Ministerio Fiscal a instancia de la AEAT estén prescritos, por lo que tal circunstancia puede ser valorada correctamente por el juez instructor ante la petición de la adopción de medidas cautelares por la Abogacía del Estado o el Fiscal y la negativa del letrado defensor, extremo este que evidentemente si se aprueba la previsión legislativa, resultará ya de imposible corrección. También advierte que la Administración carece de competencia alguna para determinar el importe de la responsabilidad derivada de la comisión del delito, ya que esto es una facultad exclusiva del juez de lo penal, una vez celebrado el juicio oral, por lo que la medida cautelar que se adoptase por la AEAT sería totalmente arbitraria, al referirse a una cuantía sobre la que no se ha pronunciado, ni tan siquiera de forma provisional, el propio juez instructor. Igualmente, no se fija un momento para que la Administración pueda hacer uso de esta facultad, abriéndose con ello la posibilidad de actuar incluso antes de que exista un pronunciamiento del juez instructor sobre los visos de verosimilitud de la acusación formulada que dieron lugar a las diligencias previas penales.

<sup>45</sup> Así se recoge en el Informe del CGPJ, cit., pp. 19-20.

Este precepto, redactado por la Ley 13/2009, de 3 de noviembre, de reforma de la legislación procesal para la implantación de la nueva Oficina Judicial, faculta al secretario judicial para que, a los efectos de ejecutar la responsabilidad civil derivada del delito y sin perjuicio de la aplicación de las disposiciones de la Ley de Enjuiciamiento Civil, pueda encomendar a la Agencia Tributaria o, en su caso, a los organismos tributarios de las Haciendas Forales, las actuaciones de investigación patrimonial necesarias para poner de manifiesto las rentas y el patrimonio presente y los que vaya adquiriendo el condenado hasta tanto no se haya satisfecho la responsabilidad civil determinada en sentencia. Si se alegase por las citadas entidades razones legales o de respeto a los derechos fundamentales para no realizar la entrega o atender a la colaboración que les hubiese sido requerida por el Secretario judicial, éste dará cuenta al Juez o Tribunal para resolver lo que proceda.

## 2.8. Prohibición de disponer bienes inmuebles de sociedades afectadas por el embargo de acciones o participaciones

**PROHIBICIÓN DE DISPONER BIENES INMUEBLES DE SOCIEDADES AFECTADAS POR EL EMBARGO DE ACCIONES O PARTICIPACIONES**

- Se añade un **nuevo apdo. 6 al art. 170 de la LGT**:
  - Se habilita a la Administración para que acuerde la prohibición de disponer de aquellos inmuebles que, perteneciendo al obligado tributario, se encuentren ubicados en una sociedad en la que ejerza el “control efectivo, total o parcial, directo o indirecto”.
  - Medida antifraude que opera en el procedimiento de recaudación:
    - Embargo de las acciones de la sociedad de que sea titular el obligado tributario.
    - Prohibición de disponer de los inmuebles existentes en dicha sociedad (Anotación preventiva en el Registro de la Propiedad).
    - Finalidad: evitar la despatrimonialización fraudulenta de entidades controladas por el obligado tributario.

17

### diapositiva 17

El proyecto introduce un **nuevo apartado 6 al artículo 170 de la LGT**, cuyo fin es prohibir que se dispongan de los bienes inmuebles de sociedades cuyas acciones o participaciones hubiesen sido objeto de embargo y el titular de las mismas ejerciese el control efectivo de aquéllas.



Se trata de una medida antifraude que operará en el ámbito recaudatorio para evitar la despatrimonialización de entidades controladas por el obligado tributario que está siendo objeto de un embargo<sup>46</sup>.

La redacción del nuevo apartado 6 del artículo 170 de la LGT tiene la siguiente redacción:

*«6. La Administración tributaria podrá acordar la prohibición de disponer sobre los bienes inmuebles de una sociedad, sin necesidad de que el procedimiento recaudatorio se dirija contra ella, cuando se hubieran embargado al obligado tributario acciones o participaciones de aquella y este ejerza el control efectivo, total o parcial, directo o indirecto sobre la sociedad titular de los inmuebles en cuestión en los términos previstos en el artículo 42 del Código de Comercio y aunque no estuviere obligado a formular cuentas consolidadas. Podrá tomarse anotación preventiva de la prohibición de disponer en la hoja abierta a las fincas en el Registro de la propiedad competente en virtud del correspondiente mandamiento en que se justificará la validez de la medida cautelar contra persona distinta del titular registral por referencia a la existencia de la correspondiente relación de control cuyo presupuesto de hecho se detallará en el propio mandamiento.*

*El recurso contra la medida de prohibición de disponer solo podrá fundarse en la falta de alguno de los presupuestos de hecho que permiten su adopción.*

*La medida se alzará cuando por cualquier causa se extinga el embargo de las participaciones o acciones pertenecientes al obligado tributario. Asimismo, la Administración tributaria podrá acordar el levantamiento de la prohibición de disponer cuando su mantenimiento pudiera producir perjuicios de difícil o imposible reparación, debidamente acreditados por la sociedad.»* (la cursiva es nuestra).

La reforma ha sido severamente criticada por “perpetrar otro desmán jurídico” y afectar gravemente derechos de terceros ajenos al incumplimiento del deudor principal, limitando las posibilidades de recurso frente a una “medida cautelar extralimitada”<sup>47</sup>.

En efecto, lo que el precepto faculta es a que la Administración pueda acordar la prohibición de disposición sobre los bienes de una sociedad, aunque no se haya dirigido frente a la misma ningún procedimiento recaudatorio.

Para que dicha posibilidad se materialice, bastará que al obligado tributario, frente al que sí se están ejercitando acciones recaudatorias, se le hayan embargado acciones o participaciones de la sociedad que padecerá la citada prohibición cautelar y que en la

<sup>46</sup> Para el Sindicato de Técnicos del Ministerio de Hacienda, esta prohibición de disposición debería extenderse “a los bienes muebles (anotándose en los Registros correspondientes) y a los casos en que el deudor posea directa o indirectamente el poder de decisión en la sociedad participada, o si se trata de personas vinculadas, en los términos previstos en la ley del Impuesto sobre Sociedades”. Vid. GESTHA: “Observaciones de GESTHA al Anteproyecto de Ley de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude”, fechado el 7 de mayo de 2012, p. 6.

<sup>47</sup> Vid. SÁNCHEZ PEDROCHE: “Primeras y preocupantes impresiones...”, cit., p. 109, así como el Informe de la AEDAF, cit., pp. 31-32.



misma ejerza el control efectivo, total o parcial, directo o indirecto, con arreglo a lo previsto en el artículo 42 del Código de Comercio —precepto que fija la presunción de control de una sociedad dominante de un grupo de sociedades, requiriendo que se produzca alguna de las situaciones siguientes: poseer la mayoría de los derechos de voto; tener la facultad de nombrar o destituir a la mayoría de los miembros del órgano de administración; poder disponer, en virtud de acuerdos celebrados con terceros, de la mayoría de los derechos de voto, o haber designado con sus votos a la mayoría de los miembros del órgano de administración durante los dos ejercicios inmediatamente anteriores—, aunque no estuviere obligado a formular cuentas consolidadas.

Formalmente, la prohibición de disponer se anotará preventivamente en la hoja abierta a las fincas en el Registro de la Propiedad competente en virtud del correspondiente mandamiento, en el que se justificará la validez de la medida cautelar contra persona distinta del titular registral por referencia a la existencia de la correspondiente relación de control cuyo presupuesto de hecho se detallará en el propio mandamiento.

Para tratar de dar eficacia a la nueva medida cautelar, se limitan las posibilidades de recurso, que solo podrá fundarse en la falta de alguno de los presupuestos de hecho que permiten su adopción (embargo de acciones y relación de control con la sociedad a la que se prohíbe disponer de sus bienes inmuebles).

La medida se alzará cuando se extinga el embargo de las participaciones o acciones pertenecientes al obligado tributario, pudiendo acordarse también su levantamiento si, de mantenerla, se dedujeran perjuicios de difícil o imposible reparación, debidamente acreditados por la sociedad.

Aparte del hecho de que la reforma suponga una clara desconsideración hacia el principio de personalidad jurídica —al afectar a la disposición del patrimonio de una sociedad porque el socio dominante esté siendo objeto de un procedimiento de embargo—, sus efectos sobre la sociedad afectarán igualmente a socios que no han contribuido al incumplimiento del obligado tributario.

La medida proyectada encara de forma rígida, y bajo la común justificación en la lucha contra el fraude fiscal, como otras que aparecen en el proyecto de ley, hipotéticas conductas de despatrimonialización societaria que tendría que acreditar la Administración antes de poder dirigir tan extraordinaria cautela con el afán de impedir que las sociedades transmitan inmuebles, lo cual no tiene porqué revelar ningún ánimo defraudatorio.

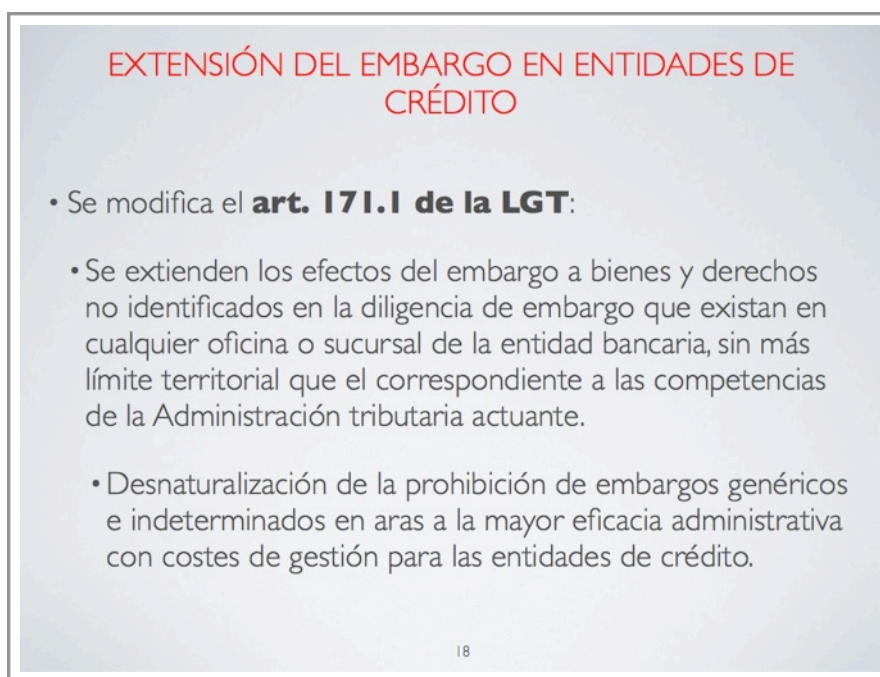
Establecer una restricción general como la comentada, a partir de la constatación de que, en ciertos casos, la venta de inmuebles puede obedecer a maniobras fraudulentas, provoca un deterioro de la seguridad jurídica y ofrece resultados desproporcionados,

agudizando la imagen de un Derecho Tributario obsesionado con la persecución de fines diferentes a los que le son propios.

La eventual aplicación de la prohibición de disponer sobre los bienes afecta gravemente a derechos de terceros ajenos al procedimiento recaudatorio que se esté librando en relación con el obligado tributario, limitando además las posibilidades de recurso de la sociedad afectada y de los restantes socios, que tendrán que padecer tan extraordinaria limitación sin fijación de ningún límite temporal que marque su duración, hasta que se extinga el embargo de las participaciones o acciones pertenecientes al obligado tributario o la Administración acuerde su levantamiento si estimase la posibilidad de que surjan perjuicios de difícil o imposible reparación que tocará acreditar a la sociedad.

La posibilidad de que sean pospuestos derechos fundamentales como el de propiedad y el de defensa de terceros implicados por el embargo practicado al obligado tributario arroja dudas de constitucionalidad de la medida propuesta.

## 2.9. Extensión del embargo en entidades de crédito



**EXTENSIÓN DEL EMBARGO EN ENTIDADES DE CRÉDITO**

- Se modifica el **art. 171.1 de la LGT**:
- Se extienden los efectos del embargo a bienes y derechos no identificados en la diligencia de embargo que existan en cualquier oficina o sucursal de la entidad bancaria, sin más límite territorial que el correspondiente a las competencias de la Administración tributaria actuante.
- Desnaturalización de la prohibición de embargos genéricos e indeterminados en aras a la mayor eficacia administrativa con costes de gestión para las entidades de crédito.

18

*diapositiva 18*

Otra variación que se pretende en sede recaudatoria es la referida al embargo de bienes o derechos en entidades de crédito o de depósito<sup>48</sup> y que se plasma en la modificación del **artículo 171.1 de la LGT**, con la intención de extender los efectos del embargo no sólo a

<sup>48</sup> Al respecto vid. DE MIGUEL ARIAS, Sabina: *La práctica del embargo para el cobro de la deuda tributaria*, Aranzadi, Navarra, 2011, pp. 266 y ss. y, especialmente, pp. 274 y ss.

bienes y derechos no identificados en la diligencia de embargo y que existan en la oficina o sucursal de la entidad, lo cual ya aparece recogido ahora, sino también a otros obrantes en la persona o entidad de que se trate, sin más límite territorial que el correspondiente a las competencias de la Administración tributaria actuante<sup>49</sup>.

La modificación que se propone del artículo 171.1 de la LGT es la siguiente:

«1. Cuando la Administración tributaria tenga conocimiento de la existencia de fondos, valores, títulos u otros bienes entregados o confiados a una determinada oficina de una entidad de crédito u otra persona o entidad depositaria, podrá disponer su embargo en la cuantía que proceda. En la diligencia de embargo deberá identificarse el bien o derecho conocido por la Administración actuante, pero el embargo podrá extenderse, sin necesidad de identificación previa, al resto de los bienes o derechos existentes en dicha *persona o entidad, dentro del ámbito estatal, autonómico o local que corresponda a la jurisdicción respectiva de cada Administración tributaria ordenante del embargo.*

Si de la información suministrada por la persona o entidad depositaria en el momento del embargo se deduce que los fondos, valores, títulos u otros bienes existentes no son homogéneos o que su valor excede del importe señalado en el apartado 1 del artículo 169, se concretarán por el órgano competente los que hayan de quedar trabados.» (la cursiva es nuestra).

Obviamente, con la modificación propuesta, se desnaturaliza en gran medida la prohibición de embargos genéricos e indeterminados, dado que bastará la identificación de una cuenta en una oficina de la entidad de crédito o de depósito de que se trate, para que la Agencia Tributaria estatal consiga la traba de todas las demás cuentas abiertas, sin necesidad de identificarlas, en cualquier otra oficina de la misma entidad de todo el territorio nacional<sup>50</sup>.

Esta extensión de la traba al resto de bienes o derechos existentes en la entidad aumentará la eficacia de sus actuaciones, aunque se haga a costa de incrementar las obligaciones de colaboración de dichas entidades, trasladándolas los costes de gestión de su cumplimiento, so pena de incurrir en la responsabilidad señalada en el artículo 42.2 de la LGT<sup>51</sup>.

---

<sup>49</sup> Según opinan JONES, Luis y FERNÁNDEZ-DAZA, Ana: “Más difícil para el defraudador”, en *El País*, 22 de julio de 2012, p. 15, la limitación del embargo a bienes y derechos en la sucursal no tiene sentido ya por la modernización de los sistemas de información.

<sup>50</sup> La autora citada en la nota anterior recuerda la polémica que se suscitó hace años sobre la práctica de embargos genéricos en cuentas bancarias de los obligados. *Ibid.*, p. 275.

<sup>51</sup> Más ampliamente, vid. SÁNCHEZ PEDROCHE: “Primeras y preocupantes impresiones...”, *cit.*, pp. 109-110.

## 2.10. Nueva infracción por incumplimiento de la obligación de presentación telemática de declaraciones o autoliquidaciones

**NUEVA INFRACCIÓN POR INCUMPLIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN DE PRESENTACIÓN TELEMÁTICA DE DECLARACIONES O AUTOLIQUIDACIONES**

- Se modifica el **art. 199.1, 2, 4 y 5 de la LGT**:
  - **Nueva infracción**: dejar de presentar por medios electrónicos, informáticos y telemáticos, cuando hubiera obligación de efectuarlo por dichos medios, las declaraciones, autoliquidaciones y documentos relacionados con las obligaciones aduaneras, aún cuando la presentación por otros medios no implique su inexactitud o falseamiento, conducta que ya está tipificada en el párrafo primero del art. 199.1 de la LGT.
  - **Sanciones**:
    - Multa fija de 100 euros por cada dato o conjunto de datos, con un mínimo de 1.500 euros.
    - Tratándose de requerimientos individualizados o de declaraciones exigidas con carácter general en cumplimiento de la obligación de suministro de información, si los datos se expresan en magnitudes monetarias, multa del 1% del importe de las operaciones declaradas por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos, con un mínimo de 1.500 euros.

19

### *diapositiva 19*

Junto a las medidas que se han ido comentando del proyecto de ley, que, como se ha visto, acentúan la mutación de determinadas figuras y regímenes tributarios (sucesión, responsabilidad, recaudación, prescripción...) por la preeminente posición del objetivo de prevención del fraude fiscal, aparece también la modificación de instrumentos explícitos para combatir éste a través del ejercicio de la potestad sancionadora de la Administración tributaria.

En este punto se incluyen medidas que complementan el cuadro de infracciones y sanciones previstas en la LGT, así como el procedimiento sancionador, aunque en algunos casos la técnica empleada determine la aparición de regímenes específicos que se apartan de los enunciados generales de dicha ley.

Siguiendo con el orden de las modificaciones impulsadas en el proyecto, la primera se refiere a la nueva infracción que pretende establecerse por incumplimiento de la obligación de presentar de forma telemática las declaraciones y autoliquidaciones de determinados obligados tributarios; medida que, obviamente, responde a finalidades utilitaristas y de conveniencia en las tareas de gestión administrativa.

Ante la atipicidad actual de la conducta, se establece una específica infracción en el **apartado 1 del artículo 199 de la LGT** que comporta una desdoblada respuesta sancionadora, dado que se impondrán multas fijas sin necesidad de graduación si se trata

de autoliquidaciones y declaraciones (**apartado 2** del mismo precepto) y, para el caso de que se trate de requerimientos individualizados o declaraciones informativas generales, las sanciones se graduarán en función del número de datos referidos a una misma persona o entidad, cuando los mismos no se expresen en magnitudes monetarias (**apartado 4**) y no se graduarán si los datos se expresan monetariamente (**apartado 5**)<sup>52</sup>.

La redacción propuesta de los apartados 1, 2, 4 y 5 del artículo 199 de la LGT es la siguiente:

«1. Constituye infracción tributaria presentar de forma incompleta, inexacta o con datos falsos autoliquidaciones o declaraciones, así como los documentos relacionados con las obligaciones aduaneras, siempre que no se haya producido o no se pueda producir perjuicio económico a la Hacienda pública, o contestaciones a requerimientos individualizados de información.

*También constituirá infracción tributaria presentar las autoliquidaciones, declaraciones o los documentos relacionados con las obligaciones aduaneras por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos en aquellos supuestos en que hubiera obligación de hacerlo por dichos medios.*

Las infracciones previstas en este artículo serán graves y se sancionarán de acuerdo con lo dispuesto en los apartados siguientes.»

«2. Si se presentan *de forma incompleta, inexacta o con datos falsos autoliquidaciones, declaraciones o documentos relacionados con las obligaciones aduaneras*, la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 150 euros.

*Si se presentan por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos cuando exista obligación de hacerlo por dichos medios, la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 1.500 euros.»*

«4. Tratándose de requerimientos individualizados o de declaraciones exigidas con carácter general en cumplimiento de la obligación de suministro de información recogida en los artículos 93 y 94 de esta ley, que no tengan por objeto datos expresados en magnitudes monetarias y hayan sido contestados o presentadas de forma incompleta, inexacta, o con datos falsos, la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 200 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a una misma persona o entidad omitido, inexacto o falso.

*La sanción será de 100 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a una misma persona o entidad cuando la declaración haya sido presentada por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos y exista obligación de hacerlo por dichos medios, con un mínimo de 1.500 euros.»*

«5. Tratándose de requerimientos individualizados o de declaraciones exigidas con carácter general en cumplimiento de la obligación de suministro de información recogida en los artículos 93 y 94 de esta ley, que tengan por objeto datos expresados en magnitudes monetarias y hayan sido contestados o presentadas de forma incompleta, inexacta, o con datos falsos, la sanción consistirá en multa pecuniaria

<sup>52</sup> La nota distintiva principal, como se ha indicado, estriba en que la sanción tenga que ser objeto o no de graduación, lo que proviene del tipo de declaración a formular telemáticamente. La exposición de motivos del proyecto viene a contraponer las sanciones fijas con las variables (en realidad sólo la prevista en el nuevo artículo 199.5 es una multa variable del 1% pero que no tiene que graduarse).



proporcional de hasta el 2 por ciento del importe de las operaciones no declaradas o declaradas incorrectamente, con un mínimo de 500 euros.

Si el importe de las operaciones no declaradas o declaradas incorrectamente representa un porcentaje superior al 10, 25, 50 ó 75 por ciento del importe de las operaciones que debieron declararse, la sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 0,5, 1, 1,5 ó 2 por ciento del importe de las operaciones no declaradas o declaradas incorrectamente, respectivamente. En caso de que el porcentaje sea inferior al 10 por ciento, se impondrá multa pecuniaria fija de 500 euros.

*La sanción será del 1 por ciento del importe de las operaciones declaradas por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos cuando exista obligación de hacerlo por dichos medios, con un mínimo de 1.500 euros.» (la cursiva es nuestra).*

La nueva infracción consistirá en dejar de presentar por medios electrónicos, informáticos y telemáticos, cuando hubiera obligación de efectuarlo por dichos medios, las declaraciones, autoliquidaciones y documentos relacionados con las obligaciones aduaneras, aún cuando la presentación por otros medios no implique su inexactitud o falseamiento, conducta esta última que ya aparece tipificada en el párrafo primero del artículo 199.1 de la LGT.

El resultado que arroja el nuevo precepto es claro: aunque la declaración sea correcta, si no se presenta telemáticamente, constituye infracción grave y será sancionada con las multas específicamente previstas que son superiores a las que corresponde imponer cuando las declaraciones o autoliquidaciones sean incompletas, inexactas o falsas; lo que deja en evidencia la falta de proporcionalidad de la norma y, sobre todo, la criticable inspiración que promueve la reforma.

- Así, frente a la multa fija de 150 euros que comporta la presentación incompleta, inexacta o con datos falsos, se prevé ahora una multa fija de 1.500 euros si la presentación de la declaración o autoliquidación no se hace telemáticamente (art. 199.2 LGT).
- Cuando se trate de requerimientos individualizados o de declaraciones exigidas con carácter general en cumplimiento de las obligaciones de suministro de información (arts. 93 y 94 LGT), hay que distinguir:
  - Si no tienen por objeto datos expresados en magnitudes monetarias y se cumplieron de forma incompleta, inexacta o con datos falsos, la multa fija de 200 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a una misma persona o entidad se transforma en multa de 100 euros pero con un mínimo de 1.500 euros si la declaración no fue presentada telemáticamente (art. 199.4 LGT)



- Y si los datos se expresan en magnitudes monetarias, la multa proporcional del 2% del importe de las operaciones no declaradas o declaradas incorrectamente, con un mínimo de 500 euros —aunque, la determinación del porcentaje concreto de la multa (que puede ser del 0,5%, 1%, 1,5% o 2%) se hace depender del porcentaje que represente el importe de las operaciones no declaradas o incorrectamente declaradas sobre el total (10%, 25%, 50% o 75%)—, se transforma en multa del 1% con un mínimo de 1.500 euros si las operaciones no se declararon telemáticamente (art. 199.5 LGT)<sup>53</sup>.

Parece evidente que la modificación propuesta poco o nada tiene que ver con intensificar las actuaciones contra el fraude fiscal, pues “no atiende a obtener ningún dato más, lo único que quiere es subrayar la supremacía de la Administración, que ya no se limita a promover los medios electrónicos, sino que los impone”, trasladando el coste del tratamiento informático de los datos al obligado tributario y olvidando que “no existe falta de declaración en aquel que aporta la documentación requerida, sea para liquidar o sea informativa, aunque lo haga en modelo y forma distinto del pertinente, pues sustancialmente la obligación se ha visto completamente satisfecha”<sup>54</sup>.

## **2.11. Modificación de la sanción correspondiente a la falta de atención de requerimientos de la Inspección**

La resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria constituye una infracción grave, tipificada en el artículo 203 de la LGT, con independencia del tipo de procedimiento que se haya llevado a cabo en relación al obligado tributario.

---

<sup>53</sup> En el Informe de la AEDAF, cit., p. 39, solamente se critica la posibilidad de que el principio de proporcionalidad se vulnere con la sanción del 1% de las operaciones declaradas por medios distintos a los telemáticos, “porque el daño ocasionado a la Administración por el incumplimiento del deber de declarar telemáticamente se puede identificar, básicamente, con el coste de incorporar los datos presentados en papel a un soporte electrónico, por lo que resulta injustificado establecer una sanción proporcional al importe de las operaciones declaradas (que sí tiene sentido y resulta proporcional en caso de no presentación de declaraciones, porque en ese caso el daño causado está relacionado con el desconocimiento de datos relevantes para cuantificar obligaciones tributarias, lo que justifica una sanción del 2%, que puede considerarse proporcional al daño causado)”.

<sup>54</sup> El planteamiento entrecomillado es de SÁNCHEZ PEDROCHE: “Primeras y preocupantes impresiones...”, cit., p. 111.

**MODIFICACIÓN DE LA SANCIÓN CORRESPONDIENTE A LA FALTA DE ATENCIÓN DE REQUERIMIENTOS DE LA INSPECCIÓN**

- Se añade un **nuevo apdo. 6 al art. 203 de la LGT**:
  - Régimen sancionador agravado para fortalecer la posición de la Inspección de los tributos y disuadir la falta de colaboración de los obligados tributarios.
- Se tienen en cuenta varios aspectos:
  - Si las principales conductas infractoras tienen lugar cuando el obligado esté siendo objeto de un procedimiento de inspección o en otros procedimientos.
  - Si el obligado tributario realiza o no actividades económicas.
  - Si los requerimientos se refieren a magnitudes monetarias conocidas o a otras magnitudes o no se conoce el importe de las operaciones requeridas.
    - Las sanciones a los sujetos que no realicen actividades económicas varían desde un mínimo de 1.000 euros hasta un máximo de 100.000 euros.
    - Las sanciones a los sujetos que realicen actividades económicas van desde un mínimo de 3.000 euros hasta un máximo de 600.000 euros.
  - Se prevé una reducción del 50% de la sanción en el caso de rectificación de la conducta.

20

*diapositiva 20*

Sin embargo, el proyecto de ley adiciona un **nuevo apartado 6 al artículo 203 de la LGT**, en el que se especifica un régimen sancionador agravado, que pretende fortalecer la posición de los órganos de la Inspección de los tributos y disuadir la falta de colaboración de los obligados tributarios<sup>55</sup>.

La redacción que se propone del nuevo apartado 6 del artículo 203 de la LGT (renumerando los actuales 6 y 7 como 7 y 8, respectivamente) es la siguiente:

*«6. En el caso de que el obligado tributario que cometa las infracciones a que se refieren las letras a), b), c) y d) del apartado 1 esté siendo objeto de un procedimiento de inspección, se le sancionará de la siguiente forma:*

*a) Cuando el incumplimiento lo realicen personas o entidades que no desarrollen actividades económicas, se sancionará de la siguiente forma:*

*1.º Multa pecuniaria fija de 1.000 euros, si no comparece o no se facilita la actuación administrativa o la información exigida en el plazo concedido en el primer requerimiento notificado al efecto.*

*2.º Multa pecuniaria fija de 5.000 euros, si no comparece o no se facilita la actuación administrativa o la información exigida en el plazo concedido en el segundo requerimiento notificado al efecto.*

*3.º Si no comparece o no se facilita la actuación administrativa o la información exigida en el plazo concedido en el tercer requerimiento notificado al efecto, la sanción consistirá:*

<sup>55</sup> Vid. el Informe de la AEDAF, cit., p. 42.

— Si el incumplimiento se refiere a magnitudes monetarias conocidas, en multa pecuniaria proporcional de la mitad del importe de las operaciones requeridas y no contestadas, con un mínimo de 10.000 euros y un máximo de 100.000 euros.

— Si el incumplimiento no se refiere a magnitudes monetarias o no se conoce el importe de las operaciones requeridas, en multa pecuniaria proporcional del 0,5 por ciento del importe total de la base imponible del impuesto personal que grava la renta del sujeto infractor que corresponda al último ejercicio cuyo plazo de declaración hubiese finalizado en el momento de comisión de la infracción, con un mínimo de 10.000 euros y un máximo de 100.000 euros.

b) Cuando el incumplimiento lo realicen personas o entidades que desarrollen actividades económicas, se sancionará de la siguiente forma:

1.º Si la infracción se refiere a la aportación o al examen de libros de contabilidad, registros fiscales, ficheros, programas, sistemas operativos y de control o consista en el incumplimiento del deber de facilitar la entrada o permanencia en fincas y locales o el reconocimiento de elementos o instalaciones, consistirá en multa pecuniaria proporcional del 2 por ciento de la cifra de negocios correspondiente al último ejercicio cuyo plazo de declaración hubiese finalizado en el momento de comisión de la infracción, con un mínimo de 20.000 euros y un máximo de 600.000.

2.º Si la infracción se refiere a la falta de aportación de datos, informes, antecedentes, documentos, facturas u otros justificantes concretos:

a) Multa pecuniaria fija de 3.000 euros, si no comparece o no se facilita la información exigida en el plazo concedido en el primer requerimiento notificado al efecto.

b) Multa pecuniaria fija de 15.000 euros, si no comparece o no se facilita la información exigida en el plazo concedido en el segundo requerimiento notificado al efecto.

c) Si no comparece o no se facilita la información exigida en el plazo concedido en el tercer requerimiento notificado al efecto, la sanción consistirá:

— Si el incumplimiento se refiere a magnitudes monetarias conocidas, en multa pecuniaria proporcional de la mitad del importe de las operaciones requeridas y no contestadas, con un mínimo de 20.000 euros y un máximo de 600.000 euros.

— Si el incumplimiento no se refiere a magnitudes monetarias o no se conociera el importe de las operaciones requeridas, la sanción será del 1 por ciento de la cifra de negocios correspondiente al último ejercicio cuyo plazo de declaración hubiese finalizado en el momento de comisión de la infracción, con un mínimo de 20.000 euros y un máximo de 600.000 euros.

En cualquiera de los casos contemplados en este apartado, si el obligado tributario diese total cumplimiento al requerimiento administrativo antes de la finalización del procedimiento sancionador o, si es anterior, de la finalización del trámite de audiencia del procedimiento de inspección, el importe de la sanción será de la mitad de las cuantías anteriormente señaladas.» (la cursiva es nuestra).

Con esta nueva incorporación a lo dispuesto en el artículo 203 de la LGT<sup>56</sup>, el precepto se convierte un marasmo de difícil comprensión, al englobar conductas de obstrucción frente a la Administración tributaria con independencia del tipo de procedimiento que se esté llevando a cabo frente al obligado tributario; calificando como grave la infracción y anudándola una multa fija general de 150 euros de la que se exceptúan supuestos agravados por desatender requerimientos, así como por la cualidad de los obligados que ejerzan actividades económicas y si los requerimientos se refieren a la información que deben contener las declaraciones exigidas en cumplimiento de la obligación de suministro de información recogida en los artículos 93 y 94 de la LGT, así como si se trata de obstrucciones que comporten el quebrantamiento de las medidas cautelares previstas en los artículos 142, 162 y 210 de la LGT.

Ahora, el proyecto distingue si las principales conductas referidas en el precepto tienen lugar cuando el obligado esté siendo objeto de un procedimiento de inspección, distinguiendo también en función de que aquél realice o no actividades económicas y si los requerimientos se refieren a magnitudes monetarias conocidas o a otras magnitudes o no se conoce el importe de las operaciones requeridas.

El cuadro que resulta es complejo y sin duda desproporcionado, sorprendiendo por la dureza de las sanciones que pretenden imponerse, sobre todo si se comparan con las previstas en otros ámbitos jurídicos, lo que dificultará probablemente su aplicación<sup>57</sup>.

Tratando de sistematizar la regulación proyectada, tenemos:

- Las conductas que, de darse en un procedimiento de inspección, acarrearán la aplicación del régimen sancionador pretendido son las previstas en las letras a), b), c) y d) del artículo 203.1 de la LGT, a saber:
  - No facilitar el examen de documentos, informes, antecedentes, libros, registros, ficheros, facturas, justificantes y asientos de contabilidad principal o auxiliar,

---

<sup>56</sup> Téngase en cuenta que el vigente apartado 6.º (que pasará a renumerarse como 7.º) desde 1 de enero de 2012 fue introducido por el RDLey 20/2011, de 30 de diciembre, de medidas urgentes en materia presupuestaria, tributaria y financiera para la corrección del déficit público, que estableció la aplicación de lo dispuesto en los apartados anteriores cuando la resistencia, obstrucción, excusa o negativa se refiera a actuaciones en España de funcionarios extranjeros realizadas en el marco de la asistencia mutua. Un comentario crítico de dicha norma puede verse en FALCÓN Y TELLÁ, Ramón: “El Real Decreto-ley 20/2011, de 30 de diciembre y la técnica jurídica”, en *Quincena Fiscal*, n.º 3, 2012, pp. 9 y ss.

<sup>57</sup> Vid. el Informe de la AEDAF, cit., pp. 43-44, donde al comparar las sanciones fijadas en el artículo 203.6 de la LGT con las previstas en el Código Penal, se advierte que la multa de 20.000 euros es superior a la pena prevista para “quien por imprudencia leve causaren la muerte de otra persona” (art. 621 CP) y también es superior a la pena prevista para quien “defraudara a la Hacienda de la Comunidad Europea más de 4.000 euros, por cualquiera de los procedimientos descritos en el artículo 305” (art. 628 CP).

programas y archivos informáticos, sistemas operativos y de control y cualquier otro dato con trascendencia tributaria.

- No atender algún requerimiento debidamente notificado.
- La incomparecencia, salvo causa justificada, en el lugar y tiempo que se hubiera señalado.
- Negar o impedir indebidamente la entrada o permanencia en fincas o locales a los funcionarios de la Administración tributaria o el reconocimiento de locales, máquinas, instalaciones y explotaciones relacionados con las obligaciones tributarias.
- Las sanciones que podrán imponerse a los sujetos que no desarrollen actividades económicas varían en función de que la incomparecencia del obligado o la falta de aportación de la información exigida se hayan producido en el plazo del primer, segundo o tercer requerimiento que se haya notificado. Así:
  - 1.º Requerimiento: multa fija de 1.000 euros.
  - 2.º Requerimiento: multa fija de 5.000 euros.
  - 3.º Requerimiento: multa proporcional cuya cuantía dependerá de que el incumplimiento se refiera a magnitudes monetarias conocidas o a otras magnitudes o no se conozca el importe de las operaciones requeridas:
    - Tratándose de magnitudes monetarias conocidas: multa proporcional del 50% de las operaciones requeridas y no contestadas, con un mínimo de 10.000 euros y un máximo de 100.000 euros.
    - Tratándose de magnitudes no monetarias o no conocimiento el importe de las operaciones requeridas: multa proporcional del 0,5% del importe total de la base imponible del impuesto personal que grava la renta del sujeto infractor que corresponda al último ejercicio cuyo plazo de declaración hubiese finalizado en el momento de comisión de la infracción, con un mínimo de 10.000 euros y un máximo de 100.000 euros.
- Las sanciones se endurecen cuando los incumplimientos se hayan realizado por personas o entidades que desarrollen actividades económicas, dependiendo de la conducta infractora en que se incurra:
  - Si la infracción se refiere a la aportación o al examen de libros de contabilidad, registros fiscales, ficheros, programas, sistemas operativos y de control o consista en el incumplimiento del deber de facilitar la entrada o permanencia en fincas y locales

o el reconocimiento de elementos o instalaciones, consistirá en multa pecuniaria proporcional del 2% de la cifra de negocios correspondiente al último ejercicio cuyo plazo de declaración hubiese finalizado en el momento de comisión de la infracción, con un mínimo de 20.000 euros y un máximo de 600.000 euros.

- Si la infracción se refiere a la falta de aportación de datos, informes, antecedentes, documentos, facturas u otros justificantes concretos, las multas varían por el número de requerimientos no atendidos de la Inspección:
  - 1.º Requerimiento: multa fija de 3.000 euros.
  - 2.º Requerimiento: multa fija de 15.000 euros.
  - 3.º Requerimiento: multa proporcional que dependerá de que se trate de magnitudes monetarias conocidas o de otras magnitudes o no se conozca el importe de las operaciones requeridas:
    - Tratándose de magnitudes monetarias conocidas: multa proporcional del 50% de las operaciones requeridas y no contestadas, con un mínimo de 20.000 euros y un máximo de 600.000 euros.
    - Tratándose de magnitudes no monetarias o no conocimiento el importe de las operaciones requeridas: multa proporcional del 1% de la cifra de negocios del último ejercicio con plazo de declaración finalizado en el momento de comisión de la infracción, con un mínimo de 20.000 euros y un máximo de 600.000 euros.
- Como norma de cierre que trata de conseguir la aquiescencia del obligado tributario, se prevé para cualquiera de los supuestos contemplados en el nuevo apartado que si aquél diese total cumplimiento al requerimiento administrativo antes de la finalización del procedimiento sancionador o, si es anterior, de la finalización del trámite de audiencia del procedimiento de inspección, el importe de la sanción será de la mitad de las cuantías que se han ido señalando.

El conjunto es muy compasivo con la posición de los funcionarios de la Inspección frente a la consideración que merecen otros empleados públicos e incluso jueces y fiscales en la



legislación respectiva<sup>58</sup>, descuidando la protección de legítimos derechos de los obligados tributarios que, con este tipo de normas, verán acentuado su deber de colaboración con la Inspección, aunque sea a costa de lograr su propia autoincriminación<sup>59</sup>.

El recrudecimiento de la potestad sancionadora que anuncia este endurecimiento de la respuesta por resistencia a la Inspección tiene el mérito de condensar la filosofía que inspira el proyecto de ley<sup>60</sup>.

## 2.12. Ampliación del plazo de inicio del procedimiento para imponer sanciones no pecuniarias

**AMPLIACIÓN DEL PLAZO DE INICIO DEL PROCEDIMIENTO PARA IMPONER SANCIONES NO PECUNIARIAS**

- Se modifica el **art. 209.2 de la LGT**:
- Los procedimientos sancionadores que se incoen para la imposición de las sanciones no pecuniarias (art. 186 LGT) deberán iniciarse en el plazo de tres meses desde que se hubiese notificado o se entendiese notificada la sanción pecuniaria a que se refiere dicho precepto.
- ¿Aporta seguridad jurídica?, ¿amplía el plazo de inicio para imponer sanciones accesorias?

21

*diapositiva 21*

<sup>58</sup> En el Informe de la AEDAF, cit., p. 44 se contrasta la reforma con lo establecido, por ejemplo, en el artículo 634 del CP, que establece que *“los que faltaren al respeto y consideración debida a la autoridad o sus agentes, o los desobedecieren levemente, cuando ejerzan sus funciones, serán castigados con la pena de multa de diez a sesenta días”*. Teniendo en cuenta que *“la cuota diaria tendrá un mínimo de dos y un máximo de 400 euros”* (art. 50 CP), la multa aplicable en estos casos oscilaría entre 20 y 24.000 euros, frente a los 20.000 y 600.000 euros fijados en el artículo 203.6 de la LGT. También SÁNCHEZ PEDROCHE: *“Primeras y preocupantes impresiones...”*, cit., p. 112 llama la atención sobre el *“impresionante y abusivo incremento de la dosimetría punitiva cuando la desatención de los requerimientos sea realizada ante la Inspección de Hacienda”*.

<sup>59</sup> También FALCÓN Y TELLA: *“El anteproyecto de ley de intensificación...”*, cit., p. 13, considera que ese incremento de poderes de la Inspección, sin un adecuado contrapeso, puede suscitar grave riesgo de abusos.

<sup>60</sup> Vid. NAVARRO SANCHÍS: *“¿Juan sin Tierra ha muerto?”*, cit., p. 3.

El **artículo 209.2 de la LGT** pretende modificarse para “favorecer la operatividad de las sanciones no pecuniarias”, modificando “el plazo para iniciar los procedimientos sancionadores para la imposición de estas sanciones”.

La redacción propuesta del artículo 209.2 de la LGT es la siguiente:

«2. Los procedimientos sancionadores que se incoen como consecuencia de un procedimiento iniciado mediante declaración o de un procedimiento de verificación de datos, comprobación o inspección no podrán iniciarse respecto a la persona o entidad que hubiera sido objeto del procedimiento una vez transcurrido el plazo de tres meses desde que se hubiese notificado o se entendiese notificada la correspondiente liquidación o resolución.

*Los procedimientos sancionadores que se incoen para la imposición de las sanciones a que se refiere el artículo 186 de esta ley deberán iniciarse en el plazo de tres meses desde que se hubiese notificado o se entendiese notificada la sanción pecuniaria a que se refiere dicho precepto.»* (la cursiva es nuestra).

Pese a que la reforma pueda estimarse razonable a primera vista, dado que comporta el establecimiento de un plazo de inicio del procedimiento para imponer sanciones no pecuniarias, habida cuenta de que una cláusula así contribuye a proporcionar seguridad jurídica a los contribuyentes, lo cierto es que su valoración no puede desentenderse de la excepción que representa a lo que ahora dispone este precepto, que no distingue en función del tipo de sanción, pecuniaria o accesoria, que vaya a resultar aplicada.

En efecto, lo dispuesto hasta ahora, ordenando la caducidad de inicio de los procedimientos sancionadores incoados a partir de procedimientos de regularización previos, cuando hayan transcurrido más de tres meses desde la notificación de la correspondiente resolución o liquidación —y que se mantiene como párrafo primero del artículo 209.2 de la LGT— va a dejar de proyectarse cuando se trate de sanciones no pecuniarias, que tendrán un específico término de tres meses desde la notificación de la sanción principal, lo que amplía las posibilidades del órgano sancionador con competencia para aplicar las medidas accesorias de las multas que señala el artículo 186 de la LGT.

¿Era ilógica la regla vigente cuando se trata de imponer sanciones privativas de derechos?<sup>61</sup> Quizás la falta de previsión específica que realiza hasta ahora la LGT pueda responder a lo infrecuente que resulta encontrar sanciones de este tipo que se hayan impuesto a los sujetos infractores. Sin embargo, el cambio que se proyecta alarga el procedimiento sancionador —cuando no lo desdobra, descaradamente— para determinar la sanción accesoria en detrimento de los derechos de los obligados tributarios<sup>62</sup>.

<sup>61</sup> En el Informe de la AEDAF, cit., p. 46 se da una respuesta afirmativa a ese interrogante, estimando correcta la reforma que pretende realizarse.

<sup>62</sup> Vid. SÁNCHEZ PEDROCHE: “Primeras y preocupantes impresiones...”, cit., p. 112.

## 2.13. Limitación de la suspensión derivada de recursos o reclamaciones contra acuerdos de derivación de responsabilidad

### LIMITACIÓN DE LA SUSPENSIÓN EN RECURSOS O RECLAMACIONES CONTRA ACUERDOS DE DERIVACIÓN DE RESPONSABILIDAD

- Se modifican los **arts. 174.5 y 212.3 de la LGT**:
  - Se excluye la suspensión automática de las sanciones tributarias en los supuestos de responsabilidad solidaria previstos en el artículo 42.2 de la LGT (naturaleza materialmente punitiva).
  - Se adelanta el devengo de intereses de demora de las sanciones recurridas a partir del día siguiente a la finalización del plazo de pago en periodo voluntario abierto por la notificación de la resolución que ponga fin a la vía administrativa.

22

#### diapositiva 22

El proyecto de ley contiene varias modificaciones en sede de revisión de actos tributarios, para clarificar, por una parte, *“el sistema de suspensión y devengo de intereses de demora en el caso de recurso o reclamación contra los acuerdos de derivación de responsabilidad”* y, por otra parte, para que el importe de la garantía para suspender la ejecución del acto impugnado a través de recursos o reclamaciones *“cubra todos los recargos que pudieran ser exigibles en el momento de ejecución de la garantía”*.

El primer cambio se concreta en la nueva redacción del **artículo 212.3 de la LGT** que entronca, a su vez, con la modificación del **artículo 174.5 de la LGT**.

La reforma de este último precepto<sup>63</sup> excluye la suspensión automática de las sanciones tributarias que se deriven en los supuestos de responsabilidad solidaria previstos en el artículo 42.2 de la LGT.

La redacción propuesta del artículo 174.5 de la LGT es la siguiente:

«5. En el recurso o reclamación contra el acuerdo de *derivación* de responsabilidad podrá impugnarse el presupuesto de hecho habilitante y las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto, sin que como consecuencia de la resolución de estos

<sup>63</sup> Sobre el mismo, vid. MALVÁREZ PASCUAL, Luis Alberto: “Las consecuencias del fallo que estime el recurso de un responsable y su posible extensión a los obligados ajenos al proceso. Estudio del artículo 174.5 de la LGT en el marco del ordenamiento jurídico”, en *Quincena Fiscal*, n.º 7, 2009.

recursos o reclamaciones puedan revisarse las liquidaciones que hubieran adquirido firmeza para otros obligados tributarios, sino únicamente el importe de la obligación del responsable que haya interpuesto el recurso o la reclamación.

No obstante, en los supuestos previstos en el apartado 2 del artículo 42 de esta Ley no podrán impugnarse las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto, sino el alcance global de la responsabilidad. *Asimismo, en los supuestos previstos en el citado apartado no resultará de aplicación lo dispuesto en el artículo 212.3 de esta ley, tanto si el origen del importe derivado procede de deudas como de sanciones tributarias.»* (la cursiva es nuestra).

Ello comporta una excepción de la regla general prevista en el actual artículo 212.3.a) de la LGT, que anuda, como efecto de los recursos o reclamaciones contra las sanciones que interpongan los sujetos infractores y los responsables, la suspensión automática de su ejecución, sin necesidad de aportar garantías, hasta que las mismas sean firmes en vía administrativa, y el devengo de intereses de demora —de acuerdo ya con la nueva redacción de la letra b) del mismo artículo— a partir del día siguiente a la finalización del periodo voluntario de pago abierto por la notificación de la resolución que ponga fin a la vía administrativa y sin que la citada suspensión alcance a la deuda tributaria objeto de derivación.

La redacción propuesta del artículo 212.3 de la LGT es la siguiente:

«3. La interposición en tiempo y forma de un recurso o reclamación administrativa contra una sanción producirá los siguientes efectos:

a) La ejecución de las sanciones quedará automáticamente suspendida en periodo voluntario sin necesidad de aportar garantías hasta que sean firmes en vía administrativa.

b) No se exigirán intereses de demora por el tiempo que transcurra hasta la finalización del plazo de pago en periodo voluntario abierto por la notificación de la resolución que ponga fin a la vía administrativa, *exigiéndose intereses de demora a partir del día siguiente a la finalización de dicho plazo.*

*Lo dispuesto en los párrafos a) y b) de este apartado se aplicará a los efectos de suspender las sanciones tributarias objeto de derivación de responsabilidad, tanto en el caso de que la sanción fuese recurrida por el sujeto infractor, como cuando en ejercicio de lo dispuesto en el artículo 174.5 de esta ley dicha sanción sea recurrida por el responsable. En ningún caso será objeto de suspensión automática por este precepto la deuda tributaria objeto de derivación.*

*Tampoco se suspenderán con arreglo a este precepto las responsabilidades por el pago de deudas previstas en el artículo 42.2 de esta Ley.»* (la cursiva es nuestra).

Por lo que se refiere a la exclusión de la suspensión automática de ejecución en caso de impugnación, en los supuestos de responsabilidad tributaria señalados en el artículo 42.2 de la LGT, no parece que pueda justificarse en la protección de los derechos de los obligados tributarios.

Simplemente, la limitación viene a añadirse a la restricción de impugnación de las liquidaciones que no padecen otros responsables, ya que los señalados en dicho precepto sólo podrán impugnar el alcance global de su responsabilidad por entorpecimiento del embargo o la enajenación administrativa de los bienes y derechos del deudor principal.

Por rechazables que puedan ser las practicas que han suscitado el nacimiento de la responsabilidad solidaria en supuestos que se encuentran en fase ejecutiva y en los que se revela una clara participación, colaboración o consentimiento en la ocultación, transmisión, incumplimiento de las órdenes de embargo o levantamiento de los bienes o derechos embargados o sobre los que se hubiera constituido garantía o medida cautelar; no parece que quienes incurrir en esos comportamientos tengan que padecer una nueva restricción de su derecho de recurso.

En los casos descritos en el artículo 42.2 de la LGT estamos ante una responsabilidad surgida por la realización de hechos ilícitos que se extiende a la deuda tributaria pendiente de pago y a las sanciones tributarias, lo que corrobora su naturaleza punitiva, debiendo aplicarse en estos casos las reglas y principios del derecho sancionador y la suspensión automática de ejecución de las sanciones que fueran objeto de derivación, como ha venido a reconocer el Tribunal Supremo en la STS de 10 de diciembre de 2008 (recurso 3941/2006)<sup>64</sup>, pues de lo contrario se estarán recortando derechos de esos responsables tributarios.

Y, en cuanto a la indicación que se pretende introducir acerca del devengo de intereses de demora de las sanciones recurridas a partir del día siguiente a la finalización del plazo de pago en periodo voluntario abierto por la notificación de la resolución que ponga fin a la vía administrativa, lo que en realidad viene a producir es un adelanto en el tiempo del momento a partir del cual las sanciones —que aún no son firmes— devengan intereses, pudiendo considerarse entonces como una reacción a la línea interpretativa de la jurisprudencia que anudaba dicho efecto a partir de la fecha del auto judicial que decidiera

---

<sup>64</sup> Vid. Informe de la AEDAF, cit., p. 36. También SÁNCHEZ PEDROCHE: “Primeras y preocupantes impresiones...”, cit., pp. 112-113.



sobre tal solicitud del sujeto infractor o del responsable a quien se hubiera derivado la sanción<sup>65</sup>.

Obviamente, lo más correcto sería dispensar a las sanciones administrativas el mismo tratamiento previsto para las sanciones penales, a fin de que no puedan ejecutarse hasta que no sean firmes, tanto en vía administrativa como en la vía judicial<sup>66</sup>.

## 2.14. Ampliación de la garantía a aportar por los recurrentes para obtener la suspensión de ejecución del acto impugnado

### AMPLIACIÓN DE LA GARANTÍA A APORTAR POR LOS RECURRENTES PARA SUSPENDER LA EJECUCIÓN DEL ACTO IMPUGNADO

- Se modifican los **arts. 224.1 y 233.1 de la LGT**:
- Se amplía el alcance de la garantía para suspender la ejecución del acto impugnado a través de recursos de reposición o reclamaciones económico-administrativas.
- **Finalidad**: que la garantía “cubra todos los recargos que pudieran ser exigibles en el momento de ejecución de la garantía”.
- **Consecuencias**: encarecimiento de los costes de obtención y mantenimiento de la garantía para los obligados tributarios.

23

*diapositiva 23*

Las modificaciones que se proponen en los **artículos 224.1 y 233.1 de la LGT** se encaminan a ampliar el alcance de la garantía para suspender la ejecución del acto impugnado a través de recursos o reclamaciones, con el fin de que aquella “cubra todos los recargos que pudieran ser exigibles en el momento de ejecución de la garantía”.

<sup>65</sup> Vid. Informe de la AEDAF, cit., p. 48, con cita de la STS de 26 de noviembre de 2009 (recurso 1316/2004) y de la RTEAC de 22 de marzo de 2011 (recurso 2184/2009). En este Informe se señala también que el proyecto “no tiene en cuenta que el Tribunal Supremo ha señalado reiteradamente (vid. las sentencias de 29 de octubre de 2005, recurso 6279/2000, de 11 de febrero de 2009, recurso 4340/2005, de 14 de abril de 2010, recurso 15/2005 y de 22 de julio de 2010, recurso 6348/2005) que para que se reabra el período voluntario de pago de un acto que ha estado suspendido como consecuencia de su impugnación es necesario siempre que la Administración tributaria dicte y notifique previamente un acuerdo expreso de ejecución, no bastando a tal efecto la mera notificación de la resolución que resuelve (confirmando) el recurso o reclamación contra el acto suspendido”.

<sup>66</sup> Ibid.



La redacción propuesta del artículo 224.1 de la LGT es la siguiente:

«1. La ejecución del acto impugnado quedará suspendida automáticamente a instancia del interesado si se garantiza el importe de dicho acto, los intereses de demora que genere la suspensión y los recargos que *procederían en caso de ejecución de la garantía*, en los términos que se establezcan reglamentariamente.

Si la impugnación afectase a una sanción tributaria, su ejecución quedará suspendida automáticamente sin necesidad de aportar garantías de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 212 de esta Ley.

Si la impugnación afectase a un acto censal relativo a un tributo de gestión compartida, no se suspenderá en ningún caso, por este hecho, el procedimiento de cobro de la liquidación que pueda practicarse. Ello sin perjuicio de que, si la resolución que se dicte en materia censal afectase al resultado de la liquidación abonada, se realice la correspondiente devolución de ingresos.» (la cursiva es nuestra).

La redacción propuesta del artículo 233.1 de la LGT es la siguiente:

«1. La ejecución del acto impugnado quedará suspendida automáticamente a instancia del interesado si se garantiza el importe de dicho acto, los intereses de demora que genere la suspensión y los recargos *que procederían en caso de ejecución de la garantía*, en los términos que se establezcan reglamentariamente.

Si la impugnación afectase a una sanción tributaria, la ejecución de la misma quedará suspendida automáticamente sin necesidad de aportar garantías de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 212 de esta Ley.» (la cursiva es nuestra).

La reforma conllevará, como efecto práctico, un encarecimiento de los costes de obtención y mantenimiento de la garantía para obtener la suspensión del acto impugnado por medio de recurso de reposición o por reclamación económico-administrativa, dado que tendrá que abarcar el importe de los recargos del período ejecutivo (art. 28 LGT), entre los que se encuentra el de apremio ordinario del 20%, aún cuando puede que no resulte exigible o lo sea en una cuantía inferior, en función del comportamiento que adopte el obligado tributario tras la resolución de la impugnación<sup>67</sup>.

## 2.15. Nueva obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero y régimen sancionador específico

La última modificación de la LGT promueve incluir una **nueva disposición adicional decimoctava** en la misma, para establecer una nueva obligación de información en materia de bienes y derechos situados en el extranjero, unido al establecimiento de un específico régimen sancionador en caso de incumplimiento.

---

<sup>67</sup> Así se expresa el Informe de la AEDAF, cit., p. 51, considerando razonable que no se hiciera esta reforma o que, en su defecto, se contemplara expresamente “el derecho del obligado tributario a obtener el reembolso parcial del coste de la garantía aportada para obtener la suspensión cuando, tras la resolución del recurso, no fuera necesario ejecutar dicha garantía”, dado que el mismo no estaría comprendido en el artículo 33 de la LGT.

**NUEVA OBLIGACIÓN DE INFORMACIÓN SOBRE BIENES Y DERECHOS SITUADOS EN EL EXTRANJERO Y RÉGIMEN SANCIONADOR ESPECÍFICO**

- Se añade una **nueva Disp. Adic. 18.ª de la LGT**, que se complementa con las modificaciones de los **arts. 39 de la LIRPF** y **134.6 de la LIS**. Además está la **Disp. Adic. Única del proyecto**, que establece el régimen sancionador para las ganancias patrimoniales no justificadas y de presunción de obtención de rentas en IRPF e IS.
- La **obligación de información**:
  - Presentación de futuras declaraciones, que deberán fijarse reglamentariamente, con datos de:
    - Cuentas situadas en el extranjero, abiertas en entidades que se dediquen al tráfico bancario o crediticio, de las que sean titulares o beneficiarios o en las que figuren como autorizados o de alguna otra forma ostenten poder de disposición.
    - Cualesquiera títulos, activos, valores o derechos representativos del capital social, fondos propios o patrimonio de todo tipo de entidades, o de la cesión a terceros de capitales propios, de los que sean titulares y que se encuentren depositados o situados en el extranjero, así como de los seguros de vida o invalidez de los que sean tomadores y de las rentas vitalicias o temporales de las que sean beneficiarios como consecuencia de la entrega de un capital en dinero, bienes muebles o inmuebles, contratados con entidades establecidas en el extranjero.
    - Bienes inmuebles y derechos sobre bienes inmuebles de su titularidad situados en el extranjero.

24

*diapositiva 24*

La reforma se complementa con dos alteraciones de las leyes de los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas (**art. 39 LIRPF**) y sobre Sociedades (**art. 134.6 LIS**) y la **disposición adicional única del proyecto de ley** que establece el régimen sancionador en supuestos de ganancias patrimoniales no justificadas y de presunción de obtención de rentas en dichos impuestos.

La nueva disposición adicional decimoctava que pretende incluirse en la LGT tiene la siguiente redacción:

*«Disposición adicional decimoctava. Obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero.*

*1. Los obligados tributarios deberán suministrar a la Administración tributaria, conforme a lo dispuesto en los artículos 29 y 93 de esta ley y en los términos que reglamentariamente se establezcan, la siguiente información:*

*a) Información sobre las cuentas situadas en el extranjero abiertas en entidades que se dediquen al tráfico bancario o crediticio de las que sean titulares o beneficiarios o en las que figuren como autorizados o de alguna otra forma ostenten poder de disposición.*

*b) Información de cualesquiera títulos, activos, valores o derechos representativos del capital social, fondos propios o patrimonio de todo tipo de entidades, o de la cesión a terceros de capitales propios, de los que sean titulares y que se encuentren depositados o situados en el extranjero, así como de los seguros de vida o invalidez de los que sean tomadores y de las rentas vitalicias o temporales de las que sean beneficiarios como consecuencia de la entrega de un capital en dinero, bienes muebles o inmuebles, contratados con entidades establecidas en el extranjero.*

*c) Información sobre los bienes inmuebles y derechos sobre bienes inmuebles de su titularidad situados en el extranjero.*

*Las obligaciones previstas en los tres párrafos anteriores se extenderán a quienes tengan la consideración de titulares reales de acuerdo con lo previsto en el apartado 2 del artículo 4 de la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo.*

## *2. Régimen de infracciones y sanciones.*

*Constituyen infracciones tributarias no presentar en plazo y presentar de forma incompleta, inexacta o con datos falsos las declaraciones informativas a que se refiere esta disposición adicional.*

*También constituirá infracción tributaria la presentación de las mismas por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos en aquellos supuestos en que hubiera obligación de hacerlo por dichos medios.*

*Las anteriores infracciones serán muy graves y se sancionarán conforme a las siguientes reglas:*

*a) En el caso de incumplimiento de la obligación de informar sobre cuentas en entidades de crédito situadas en el extranjero, la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 5.000 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a una misma cuenta que hubiera debido incluirse en la declaración o hubieran sido aportados de forma incompleta, inexacta o falsa, con un mínimo de 10.000 euros.*

*La sanción será de 100 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a una misma cuenta, con un mínimo de 1.500 euros, cuando la declaración haya sido presentada fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria. Del mismo modo se sancionará la presentación de la declaración por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos cuando exista obligación de hacerlo por dichos medios.*

*b) En el caso de incumplimiento de la obligación de informar sobre títulos, activos, valores, derechos, seguros y rentas depositados, gestionados u obtenidas en el extranjero, la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 5.000 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a cada elemento patrimonial individualmente considerado según su clase, que hubiera debido incluirse en la declaración o hubieran sido aportados de forma incompleta, inexacta o falsa, con un mínimo de 10.000 euros.*

*La sanción será de 100 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a cada elemento patrimonial individualmente considerado según su clase, con un mínimo de 1.500 euros, cuando la declaración haya sido presentada fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria. Del mismo modo se sancionará la presentación de la declaración por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos cuando exista obligación de hacerlo por dichos medios.*

*c) En el caso de incumplimiento de la obligación de informar sobre bienes inmuebles y derechos sobre bienes inmuebles situados en el extranjero, la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 5.000 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a un mismo bien inmueble o a un mismo derecho sobre un bien inmueble que hubiera debido incluirse en la declaración o hubieran sido aportados de forma incompleta, inexacta o falsa, con un mínimo de 10.000 euros.*

*La sanción será de 100 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a un mismo bien inmueble o a un mismo derecho sobre un bien inmueble, con un mínimo*

*de 1.500 euros, cuando la declaración haya sido presentada fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria. Del mismo modo se sancionará la presentación de la declaración por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos cuando exista obligación de hacerlo por dichos medios.*

*Las infracciones y sanciones reguladas en esta disposición adicional serán incompatibles con las establecidas en los artículos 198 y 199 de esta Ley.*

*3. Las Leyes reguladoras de cada tributo podrán establecer consecuencias específicas para el caso de incumplimiento de la obligación de información establecida en esta disposición adicional.» (la cursiva es nuestra).*

Por lo que se refiere a la obligación de información<sup>68</sup>, ésta comportará que se presenten futuras declaraciones que suministren a la Administración tributaria, en los términos que prevea el desarrollo reglamentario de la disposición, datos acerca de:

- Cuentas situadas en el extranjero, abiertas en entidades que se dediquen al tráfico bancario o crediticio, de las que sean titulares o beneficiarios o en las que figuren como autorizados o de alguna otra forma ostenten poder de disposición.
- Cualesquiera títulos, activos, valores o derechos representativos del capital social, fondos propios o patrimonio de todo tipo de entidades, o de la cesión a terceros de capitales propios, de los que sean titulares y que se encuentren depositados o situados en el extranjero, así como de los seguros de vida o invalidez de los que sean tomadores y de las rentas vitalicias o temporales de las que sean beneficiarios como consecuencia de la entrega de un capital en dinero, bienes muebles o inmuebles, contratados con entidades establecidas en el extranjero<sup>69</sup>.
- Bienes inmuebles y derechos sobre bienes inmuebles de su titularidad situados en el extranjero.

A diferencia de la obligación de información de las entidades financieras sobre las cuentas y valores situados en España, la nueva obligación de información recae sobre los particulares, que no disponen de los mismos medios que aquéllas<sup>70</sup>.

---

<sup>68</sup> Que se extiende a quienes tengan la consideración de titulares reales, de acuerdo con lo previsto en el artículo 4.2 de la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo.

<sup>69</sup> La amplitud de la obligación que se configura, hace que incluya, como señala FALCÓN Y TELLA: “El anteproyecto de ley de intensificación...”, cit., p. 10, “cualquier fondo de inversión extranjero, aunque se comercialice por una entidad residente, y se haya contratado en España, lo que a todas luces parece excesivo, pues la AEAT ya tiene información suficiente sobre este tipo de fondos, igual a la que existe sobre los fondos de gestoras españolas”.

<sup>70</sup> Vid. SÁNCHEZ PEDROCHE: “Primeras y preocupantes impresiones...”, cit., p. 113.

**NUEVA OBLIGACIÓN DE INFORMACIÓN SOBRE BIENES Y DERECHOS SITUADOS EN EL EXTRANJERO Y RÉGIMEN SANCIONADOR ESPECÍFICO**

- **Régimen sancionador** específico de la nueva obligación de información:
  - **Infracciones graves:**
    - Falta de presentación en plazo de las declaraciones informativas.
    - Presentación incompleta, inexacta o con datos falsos de dichas declaraciones.
    - Presentación de las declaraciones por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos cuando exista obligación de hacerlo por dichos medios.
  - **Sanciones:**
    - Multa fija de 5.000 euros por cada dato o conjunto de datos omitidos en la declaración o aportados de forma incompleta, inexacta o falsa, con un mínimo de 10.000 euros.
    - Multa fija de 100 euros por cada dato o conjunto de datos en declaraciones presentadas fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración.
    - Multa fija de 100 euros por cada dato o conjunto de datos en declaraciones presentadas por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos cuando exista obligación de hacerlo por dichos medios.

25

*diapositiva 25*

El régimen sancionador tipifica como infracciones muy graves las siguientes conductas:

- Falta de presentación en plazo de las declaraciones informativas.
- Presentación incompleta, inexacta o con datos falsos de dichas declaraciones.
- Presentación de las declaraciones por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos cuando exista obligación de hacerlo por dichos medios.

La regulación proyectada de las sanciones es claramente reiterativa, girándose en función del número de datos que deban incluir las declaraciones sobre cada una de las tres obligaciones de informar sobre bienes y derechos en el extranjero— a saber: 1.º cuentas en entidades de crédito; 2.º títulos, activos, valores, derechos, seguros y rentas depositados, gestionados u obtenidos, y 3.º bienes inmuebles y derechos sobre bienes inmuebles—, fijándose en todos los casos multas fijas de cuantía diferenciada, según que se omitan o presenten de forma incompleta, inexacta o falsa, por un lado, o que resulten aportados fuera de plazo sin requerimiento previo, por otro. El cuadro de sanciones puede esquematizarse así:

- Multa fija de 5.000 euros por cada dato o conjunto de datos omitidos en la declaración o aportados de forma incompleta, inexacta o falsa, con un mínimo de 10.000 euros.
- Multa fija de 100 euros por cada dato o conjunto de datos en declaraciones presentadas fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración.



- Multa fija de 100 euros por cada dato o conjunto de datos en declaraciones presentadas por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos cuando exista obligación de hacerlo por dichos medios.

Dos aspectos complementarios aparecen señalados en la norma proyectada:

- Las infracciones y sanciones reguladas en esta disposición adicional serán incompatibles con las establecidas en los artículos 198 y 199 de la LGT.
- Las Leyes reguladoras de cada tributo podrán establecer consecuencias específicas para el caso de incumplimiento de la obligación de información establecida en esta disposición adicional.

La valoración de la reforma pretendida ha de ser forzosamente crítica, no sólo porque la técnica tipificadora empleada adolezca de una gran imprecisión —lo cual infringe el principio de seguridad jurídica—, siendo redundante en exceso, sino porque puede suponer vulneraciones de los principios de no concurrencia (*non bis in idem*), igualdad y proporcionalidad<sup>71</sup>.

En efecto, el régimen sancionador establecido en la disposición adicional “concorre” con otros ámbitos sancionadores que ya están vigentes en nuestro ordenamiento, como es el caso del régimen de movimientos de capitales y de las transacciones económicas en el exterior —Ley 19/2003, de 4 de julio y RD 1816/1991, de 20 de diciembre—, donde aparece ya el deber de informar sobre *“cualesquiera actos, negocios, transacciones y operaciones entre residentes y no residentes que supongan o de cuyo cumplimiento puedan derivarse cobros y pagos exteriores, así como las transferencias de o al exterior y las variaciones en cuentas o posiciones financieras deudoras o acreedoras frente al exterior”* (arts. 3.1 y 1.2 Ley 19/2003), acompañado de su propio régimen sancionador (arts. 8 a 12 Ley 19/2003).

Y, también podría suscitarse la concurrencia de las infracciones relativas a las declaraciones informativas que contempla la disposición adicional y de las que pudieran imputarse al obligado tributario que deje de declarar los mismos datos en la autoliquidación correspondiente a sus impuestos personales (IRPF, IS, IP)<sup>72</sup>.

---

<sup>71</sup> Vid. Informe de la AEDAF, cit., pp. 57-61. SÁNCHEZ PEDROCHE: “Primeras y preocupantes impresiones...”, cit., p. 113 califica de desorbitado al régimen sancionador previsto en la nueva disposición adicional.

<sup>72</sup> Ibid., pp. 57-58.



Obviamente, del derecho fundamental a la legalidad sancionadora reconocido en el artículo 25.1 de la Constitución, del que forma parte la prohibición de *bis in idem*, resultaría la interdicción de la doble sanción de un mismo sujeto, hecho y fundamento<sup>73</sup>.

La afectación al principio de igualdad puede provenir de la específica previsión del régimen sancionador establecido en la disposición adicional frente a la regulación vigente que señala ya la obligación de informar sobre bienes y derechos en el exterior, por la pretensión de aquél de castigar las conductas en función de un daño potencial de difícil generalización y que puede constatarse mejor en la cuantificación de las sanciones por las infracciones cometidas en las concretas obligaciones tributarias (IRPF, IS...).

Un ejemplo que se ha utilizado por quienes han comentado el anteproyecto de ley ilustraría de la desigualdad que se alcanza si se sanciona con la misma multa a un estudiante de Erasmus que no declare una cuenta bancaria que abrió en el país donde realice sus estudios y a un empresario que omite declarar una cuenta en el extranjero donde percibe comisiones importantes de sus negocios<sup>74</sup>.

Lógicamente, ello supondría también una vulneración del principio general de proporcionalidad<sup>75</sup>, que ha de estar presente en la elección de los comportamientos antijurídicos merecedores de ser tipificados y que limita la potestad sancionadora de la Administración<sup>76</sup>, como viene a recoger el artículo 131 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre y concretan, para el ámbito tributario, los artículos 178 y 187 de la LGT.

Este último precepto recoge, como es sabido, cuatro circunstancias de graduación de las sanciones tributarias<sup>77</sup> que, sin embargo, no van a resultar de aplicación a las sanciones por las infracciones señaladas en la nueva disposición adicional de la LGT.

---

<sup>73</sup> Vid., entre otras muchas, las SSTC 154/1990, de 15 de octubre (FJ 3.º), 2/2003, de 16 de enero (FFJJ 2.º y 8.º) y 236/2007, de 7 de noviembre (FJ 14.º).

<sup>74</sup> Vid. el Informe de la AEDAF, cit., p. 58. También vid. SÁNCHEZ PEDROCHE: "Primeras y preocupantes impresiones...", cit., p. 114.

<sup>75</sup> También FALCÓN Y TELLA: "El anteproyecto de ley de intensificación...", cit., p. 10, considera completamente desproporcionadas las sanciones establecidas.

<sup>76</sup> Vid. RODRÍGUEZ BEREIJO, Álvaro: "Derecho penal tributario y Derecho tributario sancionador en España", en *Revista Iberoamericana de Derecho Tributario*, n.º 4, 1997, pp. 79-80.

<sup>77</sup> Me remito al comentario efectuado en MARTÍNEZ LAGO, Miguel Ángel: "La graduación de las sanciones tributarias", en el *Tratado sobre la Ley General Tributaria: Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo* (coordinada por Andrés Báez Moreno y Domingo Jesús Jiménez-Valladolid de L'Hotellerie-Fallois, siendo directores de la obra: Juan Arrieta y Martínez de Pisón, Miguel Angel Collado Yurrita y Juan José Zornoza Pérez), Aranzadi, Navarra, Vol. 2, 2010, pp. 931-957.

El régimen sancionador específico de las infracciones al deber de declarar sobre bienes y derechos situados en el extranjero no encuentra más pauta para la determinación de las multas fijas que puede imponer la Administración que el del número de datos que deban figurar en las declaraciones y que hayan sido omitidos, aportados inexactamente, falseados, presentados fuera de plazo o por medios distintos a los telemáticos si éstos fuesen exigibles<sup>78</sup>.

Aparentemente, ello aliviará la tarea de la Administración, pero puede arrojar graves problemas de adecuación de la sanción al hecho infractor y vulnerar las exigencias del principio de proporcionalidad<sup>79</sup>.

En efecto, para los supuestos de omisión, aportación incompleta, inexacta o falsa de datos en las declaraciones informativas, la sanción mínima fijada es de 10.000 euros sin señalamiento de un tope máximo<sup>80</sup>, aunque teniendo en cuenta que cada dato se sanciona a razón de 5.000 euros, será sencillo calcular el monto total de la multa a imponer.

Sin embargo, la determinación del número de datos o conjunto de datos que materializan el comportamiento infractor se deja por entero a la actividad administrativa, desconociendo que la graduación de sanciones no puede responder a la “*absoluta libertad de criterio*” del órgano con competencia para imponerlas. Así lo declaró la STC 219/1989, de 21 de diciembre (FJ 5.º).

Es evidente que la técnica tipificadora empleada en la disposición adicional sería muy mejorable, pues proporciona un arbitrio excesivo al órgano sancionador que no favorece la necesaria previsibilidad, prudencia y razonabilidad del castigo a imponer [STC 61/1990,

---

<sup>78</sup> En el Informe de la AEDAF, cit., p. 60, se sostiene que el criterio de graduación de sanciones referido al número de datos no declarados no es idóneo para graduar la gravedad de las conductas en función de la intensidad de lesión del bien jurídico protegido.

<sup>79</sup> SÁNCHEZ PEDROCHE: “Primeras y preocupantes impresiones...”, cit., p. 114 recomienda establecer un umbral mínimo “de valor de esas cuentas (100.000 euros, por ejemplo, o un valor equiparable al que dispensa de declarar Impuesto sobre el Patrimonio) que excluyese de esta declaración todas las situaciones en las que no existe una voluntad real de ocultar bienes de valor significativo a la Hacienda Pública”.

<sup>80</sup> También FALCÓN Y TELLA: “El anteproyecto de ley de intensificación...”, cit., p. 10, echa de menos un límite máximo para que la sanción no pudiera superar un determinado porcentaje de los bienes o derechos situados en el extranjero.

de 29 de marzo (FJ 9.º)], aparte de que no se precise el momento y el órgano que ha de graduar las multas [STC 207/1990, de 17 de diciembre (FJ 3.º)]<sup>81</sup>.

Si ya el sistema fijado en la LGT para la graduación de las sanciones tributarias peca de una apariencia de objetividad que, en la práctica, traduce resultados rígidos y de excesivo automatismo, el problema se agrava cuando observamos el régimen sancionador específico de la disposición adicional que pretende introducirse, donde, como vemos, la indicación de un mínimo de la multa a imponer no va acompañada del señalamiento de un límite máximo, lo que supone una infracción del principio de tipicidad, como señaló el Tribunal Constitucional en la STC 29/1989, de 6 de febrero (FJ 3.º).

De la tipicidad tampoco puede deducirse “un automatismo tal que suponga la exclusión de todo poder de apreciación por parte de los órganos administrativos a la hora de imponer una sanción concreta” [STC 113/2002, de 9 de mayo (FJ 6.º)]. Y esto sucede, desde luego, si atendemos a las multas de 100 euros por cada dato o conjunto de datos en las declaraciones presentadas fuera de plazo, sin requerimiento previo de la Administración, o en las presentadas por medios distintos a los telemáticos, cuando exista obligación de hacerlo así.

La normativa proyectada queda encomendada por entero a los resultados que se alcancen en el procedimiento sancionador, lo cual representa “una simple habilitación en blanco a la Administración por norma legal vacía de contenido material propio”, contraviniendo frontalmente las exigencias constitucionales [STC 113/2002, de 9 de mayo (FJ 6.º)]<sup>82</sup>.

---

<sup>81</sup> En el caso de autos, la autoridad administrativa había entendido que la graduación de la sanción se podía entender como una decisión singular, esto es, como una graduación *ad hoc* que, en cada caso concreto, realizara la misma autoridad que impone la sanción, cuya discrecionalidad ni siquiera requeriría que se explicitase el peso concreto concedido a cada uno de los criterios establecidos legalmente, sino sólo una genérica referencia a su “adecuada aplicación... en atención a las circunstancias concurrentes en el supuesto enjuiciado y a los debidos criterios de proporcionalidad”. El Tribunal entendió que ello no garantizaba mínimamente la seguridad jurídica de los administrados. Vid. también SSTC 25/2002, de 11 de febrero (FJ 6.º); 100/2003, de 2 de junio (FJ 6.º); 210/2005, de 18 de julio (FJ 3.º); 98/2006, de 27 de marzo (FJ 3.º); 129/2006, de 24 de abril (FJ 4.º); 187/2006, de 19 de junio (FJ 3.º) y 252/2006, de 25 de julio (FJ 4.º).

<sup>82</sup> Vid., también, las SSTC 219/1989, de 21 de diciembre (FJ 4.º); 207/1990, de 17 de diciembre (FJ 3.º); 25/2002, de 11 de febrero (FJ 6.º). Asimismo, vid. el ATC 409/2007, de 6 de noviembre (FJ 3.º).

RÉGIMEN SANCIONADOR EN SUPUESTOS DE GANANCIAS PATRIMONIALES NO JUSTIFICADAS Y DE PRESUNCIÓN DE OBTENCIÓN DE RENTAS

- Se modifican los **arts. 39 de la LIRPF y 134.6 de la LIS** y la **Disp. Adic. Única del proyecto** establece el régimen sancionador.
- **Justificación:** *“para regular la incidencia que en el ámbito de las ganancias de patrimonio no justificadas y de la presunción de obtención de rentas, respectivamente, pueda tener la no presentación en plazo”* de la obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero, agravando las sanciones por falta de ingreso de deudas tributarias en esos mismos supuestos.
- **Consecuencias fiscales:** integración en la base liquidable general del período impositivo más antiguo entre los no prescritos, salvo que el contribuyente pueda acreditar que la titularidad de los bienes o derechos en el extranjero se corresponde con rentas que se declararon o que se obtuvieron en ejercicios en los que no tenía la condición de sujeto pasivo en IRPF o IS.

26

*diapositiva 26*

Como ya indicamos anteriormente, la nueva disposición adicional decimoctava de la LGT debe ponerse en conexión con otras modificaciones que se impulsan en el proyecto de ley, referidas a los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas (**art. 39 LIRPF**) y sobre Sociedades (**art. 134.6 LIS**), amén del régimen sancionador en supuestos de ganancias patrimoniales no justificadas y de presunción de obtención de rentas en dichos impuestos que prevé la **disposición adicional única del proyecto de ley**, viniendo a configurar una “tercera sanción” de una misma conducta<sup>83</sup>.

La exposición de motivos del proyecto justifica los cambios en las leyes del IRPF y del IS *“para regular la incidencia que en el ámbito de las ganancias de patrimonio no justificadas y de la presunción de obtención de rentas, respectivamente, pueda tener la no presentación en plazo”* de la obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero, agravando las sanciones por falta de ingreso de deudas tributarias en esos mismos supuestos.

La redacción propuesta del artículo 39 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF y de modificación parcial de las leyes de los IS, IRNR e IP, es la siguiente:

«Artículo 39. Ganancias patrimoniales no justificadas.

1. Tendrán la consideración de ganancias de patrimonio no justificadas los bienes o derechos cuya tenencia, declaración o adquisición no se corresponda con la renta o patrimonio declarados por el contribuyente, así como la inclusión de deudas

<sup>83</sup> Vid. Informe de la AEDAF, cit., p. 61.

inexistentes en cualquier declaración por este impuesto o por el Impuesto sobre el Patrimonio, o su registro en los libros o registros oficiales.

Las ganancias patrimoniales no justificadas se integrarán en la base liquidable general del período impositivo respecto del que se descubran, salvo que el contribuyente pruebe suficientemente que ha sido titular de los bienes o derechos correspondientes desde una fecha anterior a la del período de prescripción.

*2. En todo caso tendrán la consideración de ganancias de patrimonio no justificadas y se integrarán en la base liquidable general del período impositivo más antiguo entre los no prescritos, la tenencia, declaración o adquisición de bienes o derechos respecto de los que no se hubiera cumplido en el plazo establecido al efecto la obligación de información a que se refiere la disposición adicional decimoctava de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.*

*No obstante, no resultará de aplicación lo previsto en este apartado cuando el contribuyente acredite que la titularidad de los bienes o derechos corresponde con rentas declaradas, o bien con rentas obtenidas en períodos impositivos respecto de los cuales no tuviese la condición de contribuyente por este Impuesto.» (la cursiva es nuestra).*

Por su parte, la redacción propuesta del nuevo apartado 6, renumerando el actual como 7, del artículo 134 del texto refundido de la LIS, aprobado por el RDLeg 4/2004, de 5 de marzo, es la siguiente:

*«6. En todo caso, se entenderá que han sido adquiridos con cargo a renta no declarada que se imputará al período impositivo más antiguo de entre los no prescritos, los bienes y derechos respecto de los que el sujeto pasivo no hubiera cumplido en el plazo establecido al efecto la obligación de información a que se refiere la disposición adicional decimoctava de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.*

*No obstante, no resultará de aplicación lo previsto en este apartado cuando el sujeto pasivo acredite que los bienes y derechos cuya titularidad le corresponde han sido adquiridos con cargo a rentas declaradas o bien con cargo a rentas obtenidas en períodos impositivos respecto de los cuales no tuviese la condición de sujeto pasivo de este Impuesto.*

7. El valor de los elementos patrimoniales a que se refieren *los* apartados 1 y 6, en cuanto haya sido incorporado a la base imponible, será válido a todos los efectos fiscales.» (la cursiva es nuestra).

Así tenemos que, en el IRPF, serán consideradas, en todo caso, como ganancias de patrimonio no justificadas, la tenencia, declaración o adquisición de bienes o derechos respecto de los que no se hubiera cumplido en plazo la obligación de información prevista en la disposición adicional decimoctava de la LGT.

La consecuencia fiscal que ello tiene, dejando para después la de carácter sancionador en sentido estricto, estriba en su integración en la base liquidable general del período impositivo más antiguo entre los no prescritos, salvo que el contribuyente pueda acreditar que la titularidad de los bienes o derechos en el extranjero se corresponde con rentas que

se declararon o que se obtuvieron en ejercicios en los que no tenía la condición de contribuyente por IRPF<sup>84</sup>.

Y, de manera similar al IRPF, caen dentro de la presunción de obtención de rentas en el IS, imputándose igualmente al período impositivo más antiguo de entre los no prescritos, los bienes y derechos respecto de los que el sujeto pasivo no haya presentado en plazo la declaración informativa prevista en la LGT; fijándose idéntica salvedad si el contribuyente demuestra que se adquirieron con cargo a rentas declaradas o se obtuvieron en períodos impositivos en los que no tenía la condición de sujeto pasivo en el IS.

El ordenamiento tributario vuelve a revestirse de finalidades antifraude, encubriendo como medida fiscal lo que, en realidad, y para estimular el cumplimiento de la obligación de informar sobre bienes y derechos en el extranjero, puede suponer materialmente una sanción, dado que el aumento de gravamen se efectuará sin valorar realmente la capacidad económica del contribuyente<sup>85</sup>.

Además, la imputación al período impositivo más antiguo de entre los no prescritos supone, en la práctica, excluir a estos bienes y derechos de la prescripción, atentando a la seguridad jurídica<sup>86</sup>, aunque con ello se bloquea uno de los aspectos que podía desincentivar acogerse a la amnistía fiscal prevista en el RD Ley 12/2012, de 30 de marzo<sup>87</sup>.

---

<sup>84</sup> Frente a la imprescriptibilidad de las ganancias patrimoniales no justificadas, consecuencia de la modificación proyectada, el Sindicato de Técnicos del Ministerio de Hacienda propone “igualar el plazo de prescripción administrativa y penal, así como ampliar dicho plazo a los 10 años, con la correlativo aumento de las penas prisión o inhabilitación por los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social entre cinco y diez años (art. 131 y 305 a 310 bis del CP)”. Vid. GESTHA: “Observaciones...”, cit., p. 5.

<sup>85</sup> Vid. Informe de la AEDAF, cit., p. 72. Por su parte, FALCÓN Y TELLA: “El anteproyecto de ley de intensificación...”, cit., p. 11 y SÁNCHEZ PEDROCHE: “Primeras y preocupantes impresiones...”, cit., p. 119, consideran que la reforma presenta serias dudas y puede vulnerar las libertades reconocidas a los ciudadanos de la Unión Europea.

<sup>86</sup> Vid. FALCÓN Y TELLA: “El anteproyecto de ley de intensificación...”, cit., p. 11.

<sup>87</sup> En efecto, teniendo en cuenta los plazos de prescripción tributaria y penal vigentes, algunos contribuyentes podrían preferir el empleo de la vía ordinaria de regularización (art. 27 LGT) de las rentas obtenidas en el extranjero y correspondientes al primero de los cinco años a los que se extiende el plazo de prescripción del delito fiscal, en lugar de pagar el 10% del valor de los bienes y derechos situados fuera de España. Vid. la noticia difundida por EUROPA PRESS: “Los fiscalistas advierten de la posible inconstitucionalidad de la no prescripción fiscal”, en *El Diario del Derecho* (Iustel), de 16 de abril de 2012. En línea:

[http://www.iustel.com/diario\\_del\\_derecho/noticia.asp?ref\\_iustel=1100121&titulo=&texto=los+abogados+expertos+en+derecho+fiscal](http://www.iustel.com/diario_del_derecho/noticia.asp?ref_iustel=1100121&titulo=&texto=los+abogados+expertos+en+derecho+fiscal)).



RÉGIMEN SANCIONADOR EN SUPUESTOS DE GANANCIAS PATRIMONIALES NO JUSTIFICADAS Y DE PRESUNCIÓN DE OBTENCIÓN DE RENTAS

• **Régimen sancionador:**

- Se agrava la sanción, que será de multa proporcional del 150% de la cuota íntegra resultante en IRPF y en IS, pudiendo ser objeto de las reducciones previstas en el art. 188 de la LGT.
- Conexión con la **“declaración tributaria especial”** que se pretende incentivar.
- Estamos ante una tercera y agravada sanción, añadida a la multa por el incumplimiento de la obligación de declarar bienes y derechos en el extranjero y a la “sanción impropia” que supone el incremento de gravamen sobre la renta.
- ¿Qué hay del **principio de non bis in idem**?

27

*diapositiva 27*

La conexión que los cambios expuestos tienen con la “declaración tributaria especial” que pueden presentar los interesados hasta 30 de noviembre de 2012 resulta evidente, pretendiendo favorecer el éxito de la regularización, aunque, al propio tiempo, se corresponda con recientes tendencias internacionales frente a los paraísos fiscales y jurisdicciones no cooperativas<sup>88</sup>.

En cuanto al agravamiento de la sanción tributaria en los supuestos de ganancias patrimoniales no justificadas en el IRPF<sup>89</sup> y de presunción de obtención de rentas en el IS, la disposición adicional única del proyecto de ley establece una multa proporcional del 150% de la cuota íntegra resultante en ambos conceptos impositivos, pudiendo ser objeto de las reducciones previstas en el artículo 188 de la LGT.

La citada disposición adicional única del proyecto de ley establece:

«*Disposición adicional única. Régimen sancionador en supuestos de ganancias patrimoniales no justificadas y de presunción de obtención de rentas.*»

*La aplicación de lo dispuesto en el artículo 39.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no*

<sup>88</sup> Vid. JONES y FERNÁNDEZ-DAZA: “Más difícil para el defraudador”, cit., p. 15.

<sup>89</sup> Un repaso de la doctrina, jurisprudencia y resoluciones administrativas en casos de imposición de sanciones por ganancias de patrimonio no justificadas en el IRPF puede verse en BARCIELA PÉREZ, José Antonio: “Ganancias no justificadas de patrimonio y sanción tributaria”, en *Quincena Fiscal*, n.º 9, 2012, pp. 17 y ss.

*Residentes y sobre el Patrimonio, y en el artículo 134.6 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, determinará la comisión de infracción tributaria, que tendrá la consideración de muy grave, y se sancionará con una multa pecuniaria proporcional del 150 por ciento del importe de la base de la sanción.*

*La base de la sanción será la cuantía de la cuota íntegra resultante de la aplicación de los artículos citados en el párrafo anterior.*

*En estos supuestos resultará de aplicación lo dispuesto en el artículo 188 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.» (la cursiva es nuestra).*

Con esta nueva vuelta de tuerca, se pretende incentivar el cumplimiento del deber de declarar los bienes y derechos situados en el extranjero, que establece la nueva disposición adicional decimoctava de la LGT, con una tercera y agravada sanción que se añadirá a la multa que proceda aplicar por el incumplimiento de dicha obligación, así como a la sanción impropia que supone el incremento de gravamen sobre la renta. El incumplimiento del principio de *non bis in idem* parece incontestable<sup>90</sup>.

## 2.16. Limitación de los pagos en efectivo y régimen sancionador específico

**LIMITACIÓN DE LOS PAGOS EN EFECTIVO Y RÉGIMEN SANCIONADOR ESPECÍFICO**

- Se establece en el **artículo 7 del proyecto de ley**.
- **Limitación de pagos en efectivo: hasta 2.500 o 15.000 euros** (si el pagador no reside en España).
  - **Ámbito de aplicación:**
    - Operaciones realizadas entre empresas y/o profesionales.
    - Operaciones realizadas por personas físicas con empresas y/o profesionales.
    - No se aplica a las operaciones realizadas exclusivamente entre particulares.
    - Tampoco se aplica a operaciones realizadas con entidades de crédito.
  - **Régimen sancionador:**
    - Tipificación de infracción administrativa grave: pago/recepción de efectivo.
    - Sujetos infractores: el pagador y el receptor del pago, que responderán solidariamente de la sanción.
    - Sanción: 25% de las cantidades pagadas en efectivo, compatible con sanciones tributarias y de las que corresponda por incumplir la obligación de declarar los medios de pago (Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales...).
    - Premio a la delación: exoneración de la sanción para quien identifique la operación, importe y a la otra parte interviniente, dentro de los 3 meses de la realización del pago en efectivo.
    - Plazo de prescripción de las infracciones y sanciones: 5 años.
    - Procedimiento sancionador "común", pero encomendado a la AEAT.

28

*diapositiva 28*

El único precepto que supone una regulación sustantiva autónoma, no modificante de ningún artículo previamente comprendido en otra norma jurídica, es el **artículo 7 del**

<sup>90</sup> Vid. Informe de la AEDAF, cit., pp. 98-99.

**proyecto de ley**, mediante el cual se establecen limitaciones a los pagos en efectivo y también se instaure un régimen sancionador específico.

La justificación de la norma advierte de la facilitación de los comportamientos defraudatorios de ese medio de pago, favoreciendo la opacidad de las operaciones y actividades, ocultándolas a la Administración. La exposición de motivos se hace eco de la preocupación que, en otros países de nuestro entorno, se mantiene también al respecto —aún cuando no se señalen los ejemplos adoptados en otras legislaciones para limitar el uso de efectivo<sup>91</sup>—, así como de las medidas que se han ido adoptando previamente y que se han centrado, fundamentalmente, *“en el establecimiento de obligaciones de información, así como en la adopción de planes de actuación en el ámbito del control de la Administración Tributaria”*, considerando necesario regular por ley esa limitación.

El precepto, de clara finalidad preventiva<sup>92</sup>, contempla el ámbito de aplicación de la limitación del uso de efectivo, tipificando como infracción administrativa grave el incumplimiento de la limitación y anuda la correspondiente sanción; prevé determinadas particularidades del procedimiento sancionador; encomienda la gestión recaudatoria de las sanciones —tanto en periodo voluntario como ejecutivo— a la Agencia Tributaria, y fija obligaciones de información para con la misma de autoridades y funcionarios que conozcan de algún incumplimiento.

El artículo 7 del proyecto de ley recoge las limitaciones a los pagos en efectivo y el régimen sancionador específico:

*«Artículo 7. Limitaciones a los pagos en efectivo.*

*Uno. Ámbito de aplicación.*

*1. No podrán pagarse en efectivo las operaciones, en las que alguna de las partes intervinientes actúe en calidad de empresario o profesional, con un importe igual o superior a 2.500 euros o su contravalor en moneda extranjera.*

*No obstante, el citado importe será de 15.000 euros o su contravalor en moneda extranjera cuando el pagador sea una persona física que justifique que no tiene su domicilio fiscal en España y no actúe en calidad de empresario o profesional.*

<sup>91</sup> En el Informe de la AEDAF, cit., p. 93, se advierte que la regulación pretendida “se asemeja notablemente a la aprobada en Francia en 2010 (Decreto 2010-662 de 16 de junio de 2010, de aplicación a partir del 20 de junio de 2010, aunque sus cuantías límite son de 3.000 y 15.000 euros), Italia (Decreto-legge del 6 diciembre 2011 n.º 201, en vigor a partir del 25 de marzo de 2012, con el límite de 1.000 euros) y Portugal (Ley Rectificativa del Presupuesto de 29 de marzo de 2012, con el límite de 1000 euros aplicable a partir de mayo de 2012, anteriormente estaba en 9.700 euros). Grecia tienen una normativa similar y Bélgica tiene un Proyecto de Ley orientado también a limitar la realización de pagos en efectivo”.

<sup>92</sup> Vid. JONES y FERNÁNDEZ-DAZA: “Más difícil para el defraudador”, cit., p. 15, quienes ponen el acento en que se “hará más difícil la disposición de dinero en metálico por quien lo pueda generar, así como la utilización de facturas falsas, una lacra que, en muchos casos, se aprovecha de este medio de pago”.

2. A efectos del cálculo de las cuantías señaladas en el apartado anterior, se sumarán los importes de todas las operaciones o pagos en que se haya podido fraccionar la entrega de bienes o la prestación de servicios.

3. Se entenderá por efectivo los medios de pago definidos en el artículo 34.2 de la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo.

4. A efectos de lo dispuesto en esta Ley, y respecto de las operaciones que no puedan pagarse en efectivo, los intervinientes en las operaciones deberán conservar los justificantes del pago, durante el plazo de cinco años desde la fecha del mismo, para acreditar que se efectuó a través de alguno de los medios de pago distintos al efectivo. Asimismo, están obligados a aportar estos justificantes a requerimiento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

5. Esta limitación no resultará aplicable a los pagos e ingresos realizados en entidades de crédito.

#### *Dos. Infracciones y sanciones.*

1. Constituye infracción administrativa el incumplimiento de las limitaciones a los pagos en efectivo establecidos en el apartado uno anterior.

2. Serán sujetos infractores tanto las personas o entidades que paguen como las que reciban total o parcialmente cantidades en efectivo incumpliendo la limitación establecida en el apartado uno anterior. Tanto el pagador como el receptor responderán de forma solidaria de la infracción que se cometa y de la sanción que se imponga. La Agencia Estatal de Administración Tributaria podrá dirigirse indistintamente contra cualquiera de ellos o contra ambos.

3. La infracción prevista en este artículo será grave.

4. La base de la sanción será la cuantía pagada en efectivo en las operaciones de importe igual o superior a 2.500 euros o 15.000 euros, o su contravalor en moneda extranjera, según se trate de cada uno de los supuestos a que se refiere el número 1 del apartado uno, respectivamente

5. La sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 25 por ciento de la base de la sanción prevista en el número anterior.

6. La acción tipificada en el número 1 de este apartado no dará lugar a responsabilidad por infracción respecto de la parte que intervenga en la operación cuando denuncie ante la Agencia Estatal de Administración Tributaria, dentro de los tres meses siguientes a la fecha del pago efectuado en incumplimiento de la limitación, la operación realizada, su importe y la identidad de la otra parte interviniente. La denuncia que pudiera presentar con posterioridad la otra parte interviniente se entenderá por no formulada.

La presentación simultánea de denuncia por ambos intervinientes no exonerará de responsabilidad a ninguno de ellos.

7. La sanción derivada de la comisión de la infracción prevista en este apartado será compatible con las sanciones que, en su caso, resultaran procedentes por la comisión de infracciones tributarias o por incumplimiento de la obligación de declaración de medios de pago establecida en la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo.

8. La infracción prevista en este apartado prescribirá a los cinco años, que comenzarán a contarse desde el día en que la infracción se hubiera cometido.

9. La sanción derivada de la comisión de la infracción prevista en este apartado prescribirá a los cinco años, que comenzarán a contarse desde el día siguiente a aquel en que adquiera firmeza la resolución por la que se impone la sanción.

*Tres. Procedimiento sancionador.*

1. El procedimiento sancionador se regirá por lo dispuesto en el Título IX de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, y en el Reglamento del procedimiento para el ejercicio de la potestad sancionadora, aprobado por el Real Decreto 1398/1993, de 4 de agosto.

2. La competencia para la tramitación y resolución del referido procedimiento sancionador corresponderá en todo el territorio español a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, atribuyéndose al órgano que se determine en desarrollo de sus facultades de organización, mediante disposición que deberá ser objeto de publicación en el «Boletín Oficial del Estado».

3. Para la tramitación de los procedimientos sancionadores, el órgano competente podrá requerir a los sujetos obligados los datos, antecedentes y documentos relacionados con el cumplimiento de las limitaciones establecidas en el apartado uno de este artículo. Asimismo, dichos requerimientos podrán efectuarse con carácter previo al inicio, en su caso, del procedimiento sancionador.

4. Los datos, pruebas o circunstancias que obren o hayan sido obtenidos en alguna actuación o procedimiento de aplicación de los tributos y vayan a ser tenidos en cuenta en el procedimiento sancionador deberán incorporarse formalmente al mismo antes de la propuesta de resolución.

*Cuatro. Recaudación de las sanciones.*

La gestión recaudatoria de las sanciones impuestas de acuerdo con lo establecido en este artículo corresponderá a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, tanto en periodo voluntario como ejecutivo.

*Cinco. Obligaciones de información.*

Cualquier autoridad o funcionario que en el ejercicio de sus competencias tenga conocimiento de algún incumplimiento de la limitación establecida en el apartado uno, lo deberá poner inmediatamente en conocimiento de los órganos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.» (la cursiva es nuestra).

Por lo que se refiere al ámbito de aplicación de la norma, se prohíbe el pago en efectivo por importe a partir de 2.500 euros<sup>93</sup>, o su contravalor en otra moneda, de aquellas operaciones en las que alguna de las partes intervinientes actúe como empresario o

<sup>93</sup> Para el Sindicato de Técnicos del Ministerio de Hacienda, la limitación de pagos en efectivo debería fijarse en 1.000 euros. Vid. GESTHA, cit., pp. 4-5. También vid. la información aparecida en Nuevatribuna.es: “Técnicos de Hacienda temen que sea ‘más rentable’ defraudar que cumplir con el fisco”, publicada el 11 de abril de 2012. En línea: <http://www.nuevatribuna.es/articulo/economia/gestha-teme-que-sea-mas-rentable-defraudar-que-cumplir-con-el-fisco/20120411135757073394.html>).



profesional<sup>94</sup>, aún cuando dicho límite será de 15.000 euros cuando el pagador —persona física y que no actúe con dicha cualidad— justifique que no tiene su domicilio fiscal en España<sup>95</sup>; excluyendo, en todo caso, de la limitación a los pagos e ingresos realizados en entidades de crédito y, obviamente, cuando ninguno de los intervinientes ejerza como empresario o profesional.

Por “efectivo” se entienden los medios de pago señalados en el artículo 34.2 de la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo; a saber:

- El papel moneda y la moneda metálica, nacionales o extranjeros.
- Los cheques bancarios al portador denominados en cualquier moneda.
- Cualquier otro medio físico, incluidos los electrónicos, concebido para ser utilizado como medio de pago al portador.

Y, para evitar maniobras que tiendan a eludir lo dispuesto en la norma, se establece que en el cálculo de las cuantías fijadas como límite (2.500 ó 15.000 euros), se sumarán los importes de todas las operaciones o pagos en que se haya podido fraccionar la entrega de bienes o prestación de servicios<sup>96</sup>.

Además, y respecto de las operaciones objeto de la limitación, se establecen obligaciones para los intervinientes:

- De conservación de los justificantes del pago, durante cinco años, para acreditar que el mismo se efectuó por medios distintos al efectivo<sup>97</sup>; y

---

<sup>94</sup> Como ha venido a recomendar el Informe de la AEDAF, cit., p. 94, la referencia a “empresarios y profesionales” tiene un significado común que no se corresponde exactamente con el tributario (incluso en éste difiere para el ámbito del IRPF y del IVA), de manera que “sería razonable aclarar el significado del término a los efectos de lo dispuesto en esta norma”.

<sup>95</sup> El mismo Informe de la AEDAF, cit., pp. 94-95 recomienda la utilización del término “residencia fiscal” en lugar de aludir al “domicilio fiscal” y que se mantuviera el límite de 2.500 euros si el pagador fuera una persona física no residente que realiza dicho pago a través del establecimiento permanente que tuviera en España.

<sup>96</sup> En el Informe de la AEDAF, cit., p. 95, se sugiere aclarar que dicha regla de cálculo no comprende los arrendamientos, suministros y, en general, las operaciones de tracto sucesivo o continuado, por coherencia con lo dispuesto en el artículo 75.1.7 de la LIVA). Así, la cuantía a la que habría que atender a los efectos de la limitación de pagos en efectivo es la que correspondería “en el momento en que resulte exigible la parte del precio que comprenda cada percepción”.

<sup>97</sup> En el Informe de la AEDAF, cit., p. 95, se juzga desproporcionado este deber accesorio impuesto para todos los pagos en efectivo de cuantía superior a 2.500 euros, por la sobrecarga que conllevará en los afectados por la norma, sugiriendo eximir de dicho deber hasta un umbral mayor.

- De colaboración con la Agencia Tributaria, a la que deberán aportar tales justificantes si les fuesen requeridos.

El régimen sancionador al que se anuda el incumplimiento de las limitaciones de pago en efectivo, responde a las siguientes notas:

- La infracción administrativa se califica como grave, abarcando tanto el pago como la recepción en efectivo por importe superior a las cantidades fijadas en la norma.
- Tendrán la condición de sujetos infractores quienes paguen o reciban cantidades en efectivo que superen las limitaciones establecidas, con independencia de su condición de persona física o jurídica.
- Responderán solidariamente de la sanción impuesta el pagador y receptor, pudiendo dirigirse la Agencia Tributaria indistintamente contra cualquiera o contra ambos.
- La sanción prevista es una multa proporcional del 25% de las cantidades pagadas en efectivo por importe superior a los límites de 2.500 ó 15.000 euros.
- La delación<sup>98</sup> —que no “autodenuncia”— realizada a la Agencia Tributaria por una de las partes intervinientes (identificando a la otra, así como la operación y su importe), dentro de los tres meses siguientes a la fecha de pago de la operación en que se incumplieron las limitaciones al uso de efectivo, excluirá de responsabilidad por la infracción cometida al denunciante, e impedirá que la otra parte presente otra denuncia ulterior, que se tendría por no formulada. Si ambas partes se denunciasesen de manera simultánea, ninguna quedará exenta de responsabilidad.
- La sanción por la infracción a las limitaciones de pago en efectivo resulta compatible con las sanciones por infracciones tributarias y por incumplimiento de la obligación de declaración de medios de pago establecida en la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo.
- El régimen de prescripción de la infracción y sanción previstas difiere del general contemplado en la Ley 30/1992, de 26 de noviembre<sup>99</sup>, teniendo un plazo común de cinco años cuyo cómputo comenzará:
  - Desde el día en que la infracción se hubiera cometido (*prescripción de la acción para sancionar*).

---

<sup>98</sup> De “denuncia temprana” la califican JONES y FERNÁNDEZ-DAZA: “Más difícil para el defraudador”, cit., p. 15.

<sup>99</sup> De acuerdo con lo previsto en el artículo 132.1 de la LRJAPyPAC, los plazos de prescripción de las infracciones (y sanciones) graves es de dos años.

- Desde el día siguiente a aquél en que adquiera firmeza la resolución sancionadora (*prescripción del derecho para exigir el pago de la sanción*).
- El procedimiento sancionador será el “común” de las infracciones y sanciones administrativas<sup>100</sup> y no el regulado por la LGT<sup>101</sup>, previéndose las siguientes especificaciones:
  - La competencia para la tramitación y resolución del procedimiento sancionador corresponderá en todo el territorio español al órgano de la Agencia Tributaria que se determine en desarrollo de sus facultades de organización, mediante disposición que deberá ser objeto de publicación en el «Boletín Oficial del Estado».
  - Antes de que se inicie y durante la instrucción del procedimiento, se podrá requerir a los sujetos obligados los datos, antecedentes y documentos relacionados con el cumplimiento de las limitaciones al uso de efectivo.
  - Los datos, pruebas o circunstancias que obren o hayan sido obtenidos en alguna actuación o procedimiento de aplicación de los tributos y vayan a ser tenidos en cuenta en el procedimiento sancionador deberán incorporarse formalmente al mismo antes de la propuesta de resolución.

La valoración de las limitaciones al uso de efectivo no puede contentarse con la sola justificación de perseguir el dinero negro en determinadas transacciones, ni tampoco con el hecho de que la reforma que se proyecta cuente con el paraguas de legislaciones próximas que han iniciado antes esos pasos para restringir ese medio de pago, como fórmula para combatir el fraude fiscal y allegar potenciales recursos a las arcas de la Hacienda en tiempos de crisis.

En efecto, aún siendo loable este propósito, el proyecto de ley parece incurrir en una desproporción de medios, aligerando las tareas probatorias de la Administración y agravando la posición de muchos de los intervinientes en operaciones realizadas con efectivo y que no tienen ningún ánimo defraudatorio.

---

<sup>100</sup> El proyecto de ley alude, además de al Reglamento del procedimiento para el ejercicio de la potestad sancionadora, aprobado por el Real Decreto 1398/1993, de 4 de agosto, a lo dispuesto en el Título IX de la LRJAPyPAC y no sólo al capítulo II de dicho Título que es el que se refiere al procedimiento sancionador (arts. 134 a 138), por lo que serán de aplicación también los principios de la potestad sancionadora regulados en el capítulo I (arts. 127 a 133). Entre dichos principios se encuentra el de “conurrencia de sanciones” (art. 133), que impide que puedan sancionarse los hechos que hayan sido sancionados penal o administrativamente, en los casos en que se aprecie identidad del sujeto, hecho y fundamento; lo cual representa una clara contradicción con la compatibilidad sancionadora prevista en el proyecto de ley.

<sup>101</sup> El Informe de la AEDAF, cit., p. 96 propone la aplicación del procedimiento sancionador tributario, así como la unificación de los plazos de prescripción con los cuatro años previstos en la normativa tributaria y presupuestaria. También vid. SÁNCHEZ PEDROCHE: “Primeras y preocupantes impresiones...”, cit., p. 124.

Si los pagos en efectivo han servido para ocultar, total o parcialmente, contraprestaciones en operaciones inmobiliarias, lo lógico es que su descubrimiento sea sancionable, al igual que si se instrumentaron en la realización de actividades económicas falsas o simuladas, recayendo en la Administración el deber de probar dichas prácticas, desplegando las facultades que legalmente tiene atribuidas y cumpliendo efectivamente las directrices de los **planes de control tributario** que se han ido aprobado en los últimos años, aún cuando pueda dudarse la eficacia real de los mismos para reducir la economía sumergida<sup>102</sup>.

Desde el **año 2007**, entre las directrices del Plan General de Control Tributario de ese año<sup>103</sup> figuraba *“la implantación de unidades dedicadas en exclusiva a la investigación e identificación de las formas más graves y complejas de fraude”*, con el fin de investigar, entre otros puntos, *“las operaciones en las que se detecte el empleo de billetes de alta denominación, conforme a la información captada por la Oficina Nacional de Investigación del Fraude”*, previéndose programas de control para grupos de sociedades que tributen en régimen de declaración consolidada.

Para el **año 2008** se previó<sup>104</sup> la realización de *“un número muy significativo de actuaciones dirigidas al conocimiento y control de las operaciones económicas en las que se hubiera producido la utilización de billetes de alta denominación”*, lo que daría lugar *“al inicio de actuaciones de comprobación inspectora cuando se considere que puede existir incumplimiento de obligaciones fiscales”*.

En el **Plan de 2009**<sup>105</sup> se fijaron, entre las actuaciones de control intensivo, el control de las operaciones en las que se hubieran utilizado billetes de alta denominación durante los años 2004 a 2007, previéndose la posible *“judicialización de las actuaciones cuando se puedan apreciar directamente indicios de delito o a la apertura de los expedientes de investigación”* en función de la relevancia de la operación.

El **Plan de 2010**<sup>106</sup> insistía en la línea de los anteriores, señalando que *“las actuaciones se centrarán en las operaciones realizadas en los últimos años en las que se ha producido un gran movimiento de efectivo”* y posibilitando, igualmente, el inicio de actuaciones ante la jurisdicción penal, figurando especial atención al *“control de operaciones con utilización de cantidades significativas de dinero en efectivo, especialmente en las que se hubieran utilizado billetes de alta denominación, en*

<sup>102</sup> El Sindicato de Técnicos del Ministerio de Hacienda alude a la “carencia primigenia” de los planes anuales de control tributario que “se elaboran a partir de la experiencia de los planes anteriores, y suelen ser un simple ‘copia y pega’ del plan del año anterior”. Vid. GESTHA: “Observaciones...”, cit., pp. 2-3.

<sup>103</sup> Vid. Resolución de 17 de enero de 2007, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban las directrices generales del Plan General de Control Tributario 2007.

<sup>104</sup> Vid. Resolución de 22 de enero de 2008, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban las directrices generales del Plan General de Control Tributario 2008.

<sup>105</sup> Vid. Resolución de 21 de enero de 2009, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban las directrices generales del Plan General de Control Tributario 2009.

<sup>106</sup> Vid. Resolución de 12 de enero de 2010, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban las directrices generales del Plan General de Control Tributario 2010.

*operaciones inmobiliarias de especial relevancia y en materia de detección de tramas de fraude de IVA intracomunitario que se encuentren activas”.*

En el **Plan de 2011**<sup>107</sup> figuró el control de medios de pago: *“Las actuaciones dirigidas hacia contribuyentes involucrados en operaciones con utilización de billetes de alta denominación con el objeto de detectar rentas o patrimonios no declarados, seguirán siendo objeto de atención prioritaria. Se extenderán las investigaciones a los movimientos de efectivo por importes especialmente elevados y a los obligados tributarios con abonos de importancia en sus cuentas bancarias”,* indicando que se potenciaría *“la colaboración con los servicios aduaneros de los países de origen o destino de los fondos, por medio del intercambio de información sobre la situación patrimonial o antecedentes de las personas portadoras de los medios de pago”.*

En el Plan aprobado para este **año 2012**<sup>108</sup>, se advierte del estrecho seguimiento de que serán objeto las operaciones con pago de efectivo de elevado importe: *“Se mantendrá la investigación de las operaciones en las que se hayan utilizado billetes de alta denominación, con el objeto de localizar rentas o patrimonios no declarados. Igualmente, se analizará de manera sistemática la información contenida en la declaración de movimiento de efectivo del modelo 171 y las declaraciones S1 sobre movimientos de efectivo por el territorio nacional así como las entradas y salidas al exterior y su relación con el volumen de importaciones realizadas por las personas y entidades pagadoras”.*

Pero, las limitaciones que se pretenden establecer ahora parecen desentenderse de la caída de la actividad económica (e inmobiliaria, especialmente), siendo dudoso que puedan impedir prácticas extendidas en ciertos sectores empresariales radicados en nuestro país, que no se caracterizan precisamente por el empleo de facturas y sí, y mucho, por el uso de efectivo en la totalidad de sus operaciones; aparte de convertir a las entidades de crédito en la única pasarela válida de pago, con el previsible encarecimiento del coste de comisiones por transferencias que afectará a todos los operadores y no sólo a quienes pretenden alcanzar las medidas previstas en el proyecto de ley<sup>109</sup>.

En cuanto al régimen sancionador anudado al incumplimiento de las limitaciones a los pagos en efectivo, podría dudarse, desde luego, de que sea congruente con las exigencias del principio de *non bis in idem*, habida cuenta de que se sanciona dos veces por un mismo hecho —el pago y la recepción de efectivo— y hasta se procura la compatibilidad de la multa del 25% de las cantidades pagadas en efectivo con las

<sup>107</sup> Vid. Resolución de 2 de febrero de 2011, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban las Directrices Generales del Plan General de Control Tributario de 2011.

<sup>108</sup> Vid. Resolución de 24 de febrero de 2012, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2012.

<sup>109</sup> Vid. SÁNCHEZ PEDROCHE: “Primeras y preocupantes impresiones...”, cit., p. 123. El autor también advierte del sobre coste que supondrán las limitaciones al uso de efectivo para las empresas, no así para las entidades bancarias, suponiendo una medida contractiva de la economía que debería posponerse hasta que cambie el ciclo. También vid. la Editorial de IURIS&LEX: “A vueltas con las dudas que provoca cada nueva norma tributaria”, *Revista Jurídica de El Economista*, n.º 13, 20 de abril de 2012, p. 2.

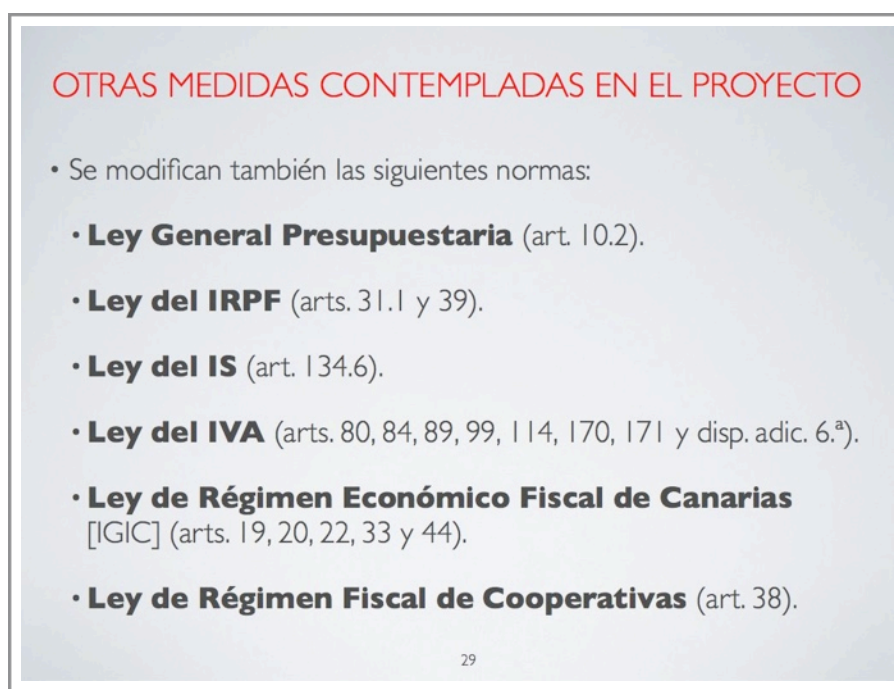


sanciones tributarias y las que proceda aplicar por incumplimiento de la obligación de declarar los medios de pago, establecida en la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo.

Esa concurrencia de sanciones vulnera esa faceta del derecho fundamental a la legalidad sancionadora y revela una técnica de tipificación reprobable: es infracción incumplir las limitaciones señaladas legalmente, sin otra consideración, aunque favoreciendo que la delación de uno de los intervinientes le exima de responsabilidad. Como también es reprobable fijar un plazo ampliado de prescripción; crítica que también se puede hacer a la reforma del Código Penal en tramitación.

## 2.17. Otras medidas contempladas en el proyecto de ley de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria para la lucha contra el fraude

Todo lo expuesto hasta ahora no agota el contenido del proyecto de ley en examen, aunque por el compromiso de referirme solamente a las modificaciones en la LGT, no pueda entrar ahora en su consideración.



**OTRAS MEDIDAS CONTEMPLADAS EN EL PROYECTO**

- Se modifican también las siguientes normas:
  - **Ley General Presupuestaria** (art. 10.2).
  - **Ley del IRPF** (arts. 31.1 y 39).
  - **Ley del IS** (art. 134.6).
  - **Ley del IVA** (arts. 80, 84, 89, 99, 114, 170, 171 y disp. adic. 6.<sup>a</sup>).
  - **Ley de Régimen Económico Fiscal de Canarias** [IGIC] (arts. 19, 20, 22, 33 y 44).
  - **Ley de Régimen Fiscal de Cooperativas** (art. 38).

29

*diapositiva 29*

Sin perjuicio de lo indicado, citamos a continuación el resto de modificaciones proyectadas y que, en su mayoría, se refieren a la legislación de la “parte especial”, afectando a diversas figuras tributarias:

- Tan sólo una de las variaciones se refiere a otro ámbito, concretamente la que refleja el artículo 2.º del proyecto de ley, que afecta a la **Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria**, extendiendo la responsabilidad solidaria del artículo 42.2 de la LGT a la generalidad de los créditos públicos<sup>110</sup>.
- El artículo 3.º del proyecto modifica varios preceptos de la **Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas**. Aparte de la modificación advertida antes sobre las ganancias patrimoniales no justificadas (art. 39 LIRPF), se promueven dos cambios más:
  - Uno afecta al establecimiento de nuevos supuestos de exclusión del método de estimación objetiva —que quedan excluidos también del régimen simplificado del IVA— de contribuyentes *“que realicen determinadas actividades y el volumen de los rendimientos íntegros del año inmediato anterior correspondiente a las mismas procedentes de obligados a practicar retención o ingreso a cuenta supere una determinada cuantía”*<sup>111</sup>. Lo más conveniente sería, desde luego, eliminar completamente este régimen, evitando el fraude que genera su mantenimiento<sup>112</sup>.
  - Otro pretende deslegalizar los supuestos en que la Administración pueda enviar un borrador de declaración a los contribuyentes, siendo la Orden Ministerial que apruebe los modelos de declaración anual, la que fije el ámbito de dicho borrador

---

<sup>110</sup> En concreto, se introduce un nuevo apartado 2 en el artículo 10 de la LGP (renumerando el actual apartado 2 como 3), con la siguiente redacción:

*«2. Serán responsables solidarios del pago de los derechos de naturaleza pública pendientes, hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar, las personas o entidades en quienes concurra alguna de las circunstancias del artículo 42.2 de la Ley General Tributaria. En este supuesto, la declaración de responsabilidad corresponderá a la Agencia Estatal de Administración Tributaria cuando se trate de créditos de naturaleza pública cuya gestión recaudatoria haya asumido aquella por ley o por convenio. El régimen jurídico aplicable a esta responsabilidad será el contenido en la Ley General Tributaria y su normativa de desarrollo.»* (la cursiva es nuestra).

<sup>111</sup> Los cambios propuestos se concretan en el artículo 31.1 de la LIRPF, apartados 3.ª, b) y nueva letra e), excluyendo aplicar el método de estimación objetiva, en el primer caso, en *“actividades clasificadas en la división 7 de la sección primera de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas a las que sea de aplicación lo dispuesto en la letra d) del apartado 5 del artículo 101 de esta Ley,* (cuyo volumen de rendimientos íntegros en el año inmediato anterior supere) *300.000 euros anuales”*; y, en el segundo, *“tratándose de contribuyentes que ejerzan las actividades a que se refiere la letra d) del apartado 5 del artículo 101 de esta Ley, cuando el volumen de los rendimientos íntegros del año inmediato anterior correspondiente a dichas actividades que proceda de las personas o entidades previstas en el artículo 99.2 de esta Ley supere cualquiera de las siguientes cantidades: a) 50.000 euros anuales, siempre que además represente más del 50 por 100 del volumen total de rendimientos íntegros correspondiente a las citadas actividades. b) 225.000 euros anuales. Lo dispuesto en esta letra e) no será de aplicación respecto de las actividades incluidas en la división 7 de la sección primera de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas. Cuando en el año inmediato anterior se hubiese iniciado una actividad, el volumen de rendimientos íntegros se elevará al año”* (la cursiva es nuestra).

<sup>112</sup> Vid. Informe de la AEDAF, cit., p. 70.

para ese año, sin necesidad de proceder para ello a continuas modificaciones de la ley<sup>113</sup>.

- El artículo 4.º del proyecto añade un nuevo apartado 6 al artículo 134 de la **Ley del Impuesto sobre Sociedades**, sobre presunción de obtención de rentas, que ya ha quedado comentado anteriormente.
- El artículo 5.º del proyecto de ley promueve diversas modificaciones de la **Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido**, *“con el fin de evitar comportamientos fraudulentos, en especial en las operaciones de entregas de inmuebles y en situaciones en las que se ha producido una declaración de concurso”*. A saber:
  - Se procura delimitar mejor las causas por las que el acreedor concursal tiene obligación de modificar al alza la base imponible de la factura emitida, repercutiendo la cuota correspondiente<sup>114</sup>.
  - Se establecen dos nuevos supuestos de inversión del sujeto pasivo en entregas de bienes inmuebles<sup>115</sup>:
    - Cuando se renuncie a la exención prevista en los apartados 20.º y 21.º del artículo 20.Uno de la LIVA, orientándose a combatir el fraude, y
    - Cuando se trate de entregas efectuadas en ejecución de la garantía constituida sobre los bienes inmuebles, extendiéndose a las operaciones de dación de en pago del inmueble y cuando el adquirente asuma la obligación de extinguir la deuda garantizada<sup>116</sup>, pretendiendo facilitar la gestión del impuesto.

---

<sup>113</sup> Sobre esta modificación del artículo 98.1 de la LIRPF, vid. SÁNCHEZ PEDROCHE: “Primeras y preocupantes impresiones...”, cit., p. 119.

<sup>114</sup> El cambio afecta a lo dispuesto en el párrafo segundo del apartado tres del artículo 80 de la LIVA, que queda redactado así: «Sólo cuando *se acuerde la conclusión del concurso por las causas expresadas en el artículo 176.1, apartados 1.º, 4.º y 5.º de la Ley Concursal*, el acreedor que hubiese modificado la base imponible deberá modificarla nuevamente al alza mediante la emisión, en el plazo que se fije reglamentariamente, de una factura rectificativa en la que se repercuta la cuota procedente.» (la cursiva es nuestra). El Informe de la AEDAF, cit., p. 81 valora positivamente la modificación.

<sup>115</sup> Modificación que afecta a lo dispuesto en el artículo 84.Uno.2º, e) de la LIVA.

<sup>116</sup> La exposición de motivos del proyecto de ley justifica la medida para *“evitar el perjuicio que se produce a la Hacienda pública cuando el IVA no se ingresa en el Tesoro y, a continuación, se solicita el aplazamiento o se declara el concurso de la entidad transmitente. El daño a la Hacienda pública es doble, pues el IVA no ingresado es deducido por el adquirente. Con el mecanismo de la inversión del sujeto pasivo se garantiza el ingreso del IVA en la Hacienda pública”*.

- Se contempla específicamente la rectificación de cuotas como consecuencia de un procedimiento concursal, para facilitar la gestión e impedir que se altere la neutralidad en perjuicio de la Hacienda<sup>117</sup>.
- Igualmente se prevé el tratamiento correspondiente al ejercicio del derecho a la deducción cuando el sujeto pasivo se encuentre en situación de concurso<sup>118</sup>:
  - La deducción por hechos imponible anteriores a la declaración de concurso deberá ejercerse en la declaración-liquidación correspondiente al periodo en el que se hubieran soportado las cuotas deducibles, efectuándose mediante la rectificación de la autoliquidación presentada<sup>119</sup>; y
  - En la declaración-liquidación referida a los hechos imponible anteriores a la declaración de concurso —que se deberá fijar reglamentariamente— se deberá aplicar la totalidad de los saldos acumulados a compensar de periodos de liquidación anteriores a dicha declaración<sup>120</sup>.
- Y, complementariamente con las anteriores modificaciones, se prevé cómo habrá de producirse la rectificación de deducciones como consecuencia de un procedimiento concursal<sup>121</sup>:
  - La rectificación deberá efectuarse en la declaración-liquidación correspondiente al periodo en que se ejerció el derecho a la deducción de las cuotas soportadas, sin que proceda la aplicación de recargos ni de intereses de demora.

---

<sup>117</sup> La modificación incide, principalmente, en la adición de un último párrafo al artículo 89.Cinco de la LIVA que señala: «*En los supuestos en que la operación gravada quede sin efecto como consecuencia del ejercicio de una acción de reintegración concursal u otras de impugnación ejercitadas en el seno del concurso, el sujeto pasivo deberá proceder a la rectificación de las cuotas inicialmente repercutidas en la declaración-liquidación correspondiente al periodo en que fueron declaradas las cuotas devengadas.*» (la cursiva es nuestra).

<sup>118</sup> Se modifican, a este respecto, los apartados Tres y Cinco del artículo 99 de la LIVA.

<sup>119</sup> Para SÁNCHEZ PEDROCHE: “Primeras y preocupantes impresiones...”, cit., p. 121, esta modificación, que amplía las prerrogativas de la Administración en situaciones de concurso, “puede entrar en colisión con la doctrina del TJUE (véase, por ejemplo, la Sentencia de 8 de mayo de 2008, Asuntos n.º C-95/07 y C-96/07, ECOTRADE) relativa al principio de equivalencia, ya que está limitando el momento de deducción de las cuotas hasta su mínima expresión, manteniendo para estas cuotas el plazo administrativo de verificación y de caducidad de compensaciones en cuatro años”, no pareciendo suficiente para garantizar el efectivo derecho a la deducción que se remita a un procedimiento de rectificación.

<sup>120</sup> Como señala el autor citado en la nota anterior (ibíd., pp. 121-122), esta modificación resulta difícil de enjuiciarse hasta tanto no se concrete, reglamentariamente, la obligación de declarar los periodos previos al concurso.

<sup>121</sup> La modificación atañe a lo dispuesto en el artículo 114.Dos.2.º de la LIVA.

- De la misma manera sucederá en los supuestos en que la operación gravada quede sin efecto como consecuencia del ejercicio de una acción de reintegración concursal u otras de impugnación ejercitadas en el seno del concurso, si el comprador o adquirente inicial se encuentra también en situación de concurso, procediendo la rectificación de las deducciones en el periodo en que se ejerció tal derecho.
- Se tipifica como infracción tributaria la falta de presentación o la presentación incorrecta o incompleta de las declaraciones-liquidaciones relativas a las operaciones asimiladas a las importaciones, reguladas en el artículo 19.5.º de la LIVA<sup>122</sup>, que se sancionará con multa proporcional del 10% de las cuotas devengadas correspondientes a las operaciones no consignadas o consignadas incorrectamente o de forma incompleta<sup>123</sup>.
- Se suprime, por último, la facultad, hasta ahora contemplada, de los adjudicatarios que tengan la condición de empresario o profesional, de efectuar la renuncia a las exenciones, prevista en el artículo 20.2 de la LIVA, en nombre y por cuenta del sujeto pasivo, y respecto a las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas al mismo que se produzcan en los procedimientos administrativos y judiciales de ejecución forzosa<sup>124</sup>.
- El artículo 6.º del proyecto de ley realiza la adaptación al Impuesto General Indirecto Canario e las modificaciones incorporadas al IVA, modificando diversos preceptos de la **Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias**<sup>125</sup>.
- Y, por último, la disposición final primera del proyecto de ley sustituye la referencia a la Inspección por la de Administración tributaria, a los efectos de la realización de actuaciones de comprobación e inspección de las Cooperativas, con objeto de determinar la concurrencia de los requisitos necesarios para la aplicación del régimen fiscal contemplado en la **Ley 20/1990, de 19 de diciembre**<sup>126</sup>.

---

<sup>122</sup> La infracción se añade en el nuevo número 5.º del artículo 170.Dos de la LIVA.

<sup>123</sup> La sanción se fija en el número número 5.º del artículo 171.Uno de la LIVA.

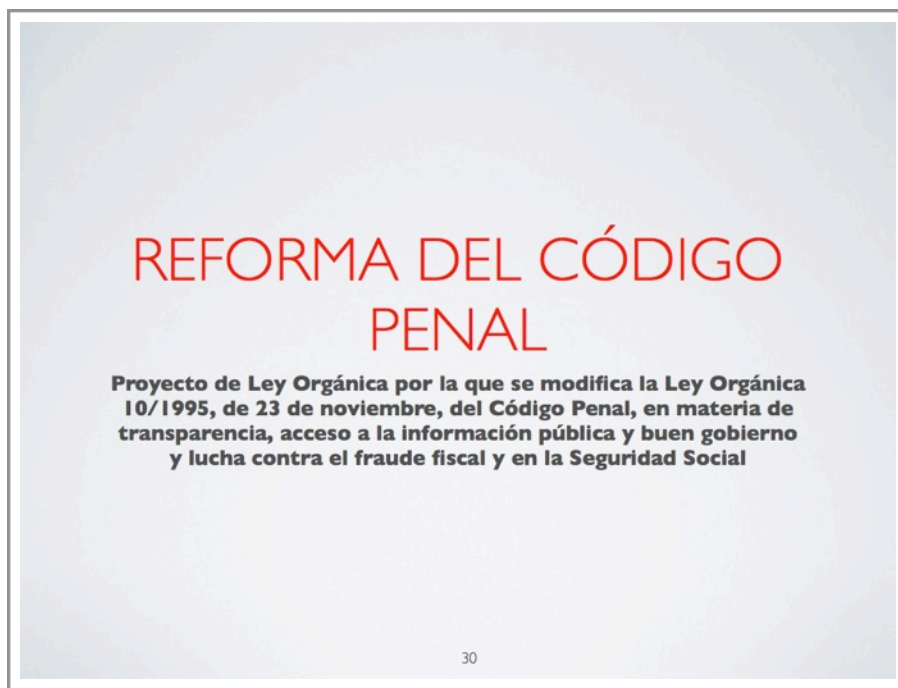
<sup>124</sup> La modificación afecta a lo dispuesto en la disposición adicional sexta de la LIVA.

<sup>125</sup> En concreto, se modifican los artículos 19.1.2.º.g); 20.Dos.5; 22.6; 33.3 y 5, y 44 de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias.

<sup>126</sup> Se da nueva redacción al artículo 38 de la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas.



### 3. Reformas propuestas en la tipificación y persecución del delito fiscal



*diapositiva 30*

Tras su aprobación por el Consejo de Ministros el día 17 de julio, el “Boletín Oficial de las Cortes Generales” de 7 de septiembre ha publicado el Proyecto de Ley Orgánica por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal, en materia de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social.

A través de esta iniciativa, el *Derecho Penal de la crisis económica* aprovecha esta circunstancia contingente para procurar realizar algo más que un lavado de fachada a la regulación de los delitos contra la Hacienda Pública, reforma estructural que debiera valorar la necesidad de acometerse con independencia de los graves problemas de financiación de la deuda que afectan a las economías europeas.

Dejando aparte este dilema, los cambios que promueve el proyecto de ley van mucho más lejos de lo que cabía aventurar a partir de la información que se tenía este verano, suministrada desde la propia *Moncloa* en cómodas píldoras de *PowerPoint*<sup>127</sup>.

---

<sup>127</sup> Vid. NAVARRO SANCHÍS: “¿Juan sin Tierra ha muerto?”, cit., p. 3.

**OBJETIVOS FUNDAMENTALES DEL DERECHO PENAL DE LA CRISIS ECONÓMICA**

1. Creación de un **tipo agravado** que ofrezca respuesta a los fraudes de especial gravedad y que **eleve la pena de prisión** hasta una duración máxima de seis años, lo que a su vez determina que el **plazo de prescripción** de las infracciones más graves sea de diez años;
2. Posibilitar la **persecución de las tramas organizadas de fraude fiscal** mediante la facilitación de la denuncia inmediata una vez alcanzada la cantidad mínima de defraudación;
3. Incrementar las posibilidades de cobro de la deuda tributaria impagada **evitando la paralización del procedimiento administrativo** por el proceso penal;
4. Introducir **mejoras técnicas** en la regulación de las defraudaciones a la hacienda y a los presupuestos de la Unión Europea;
5. Evitar la denuncia ante los Juzgados de aquellos obligados tributarios que han **regularizado**, de forma completa y voluntaria, su situación tributaria.
6. También se prevén mecanismos para **rebajar la pena** para aquellos imputados que, una vez iniciado el proceso penal, satisfagan la deuda tributaria o colaboren en la investigación judicial.

31

*diapositiva 31*

La reforma quiere servir a mejorar la eficacia de los instrumentos de control de los ingresos y gastos públicos, efectuando una profunda revisión de los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social, marcándose los siguientes objetivos:

- 1.º *Creación de un tipo agravado que ofrezca respuesta a los fraudes de especial gravedad y que eleve la pena de prisión hasta una duración máxima de seis años, lo que a su vez determina que el plazo de prescripción de las infracciones más graves sea de diez años;*
- 2.º *Posibilitar la persecución de las tramas organizadas de fraude fiscal mediante la facilitación de la denuncia inmediata una vez alcanzada la cantidad mínima de defraudación;*
- 3.º *Incrementar las posibilidades de cobro de la deuda tributaria impagada evitando la paralización del procedimiento administrativo por el proceso penal;*
- 4.º *Introducir mejoras técnicas en la regulación de las defraudaciones a la hacienda y a los presupuestos de la Unión Europea;*
- 5.º *Evitar la denuncia ante los Juzgados de aquellos obligados tributarios que han regularizado, de forma completa y voluntaria, su situación tributaria.*

- 6.º También se prevén mecanismos para rebajar la pena para aquellos imputados que, una vez iniciado el proceso penal, satisfagan la deuda tributaria o colaboren en la investigación judicial.

Además de estas modificaciones de los delitos tributarios, se reforman los delitos contra la Seguridad Social y de fraude de subvenciones públicas y se tipifica un nuevo delito para sancionar las conductas de ocultación, simulación y falseamiento de las cuentas públicas.

**CONTENIDO DEL PROYECTO DE LEY DE REFORMA DEL CÓDIGO PENAL**

- **Artículo único** que modifica los siguientes artículos del Código Penal:
  - **Art. 305** (delito fiscal).
  - **Nuevo art. 305 bis** (delito fiscal agravado).
  - **Art. 306** (defraudación a los Presupuestos Generales de la Unión Europea).
  - **Art. 307** (defraudación a la Seguridad Social).
  - **Nuevo art. 307 bis** (tipo agravado de defraudación a la Seguridad Social).
  - **Nuevo art. 307 ter** (defraudación en prestaciones del Sistema de la Seguridad Social).
  - **Art. 308** (fraude de subvenciones o ayudas de Administraciones Públicas).
  - **Art. 310 bis** (penalidad de personas jurídicas).
  - **Art. 311** (delito contra los derechos de los trabajadores).
  - **Art. 398** (certificaciones falsas de funcionarios y autoridades).
  - **Nuevo art. 433 bis** (falseamiento de contabilidad, documentos o información de entidades públicas).
- **Disposición derogatoria única:** deroga los siguientes preceptos del Código Penal:
  - **Art. 309** (obtención indebida de fondos de la Unión Europea).
  - **Arts. 627 y 628** (faltas a la Hacienda y Presupuestos de la Unión Europea).
- **Disposición final primera:** añade nuevo párrafo c) del **art. 6.2 de la Ley Orgánica 5/1985**, de 19 de junio, de Régimen Electoral General:
  - Nueva causa de ineligibilidad en comicios para los sancionados por infracciones reguladas en los arts. 25 y 26.1 del **proyecto de ley de Transparencia, Acceso a la Información Pública y Buen Gobierno**.

32

*diapositiva 32*

El proyecto consta de un sólo artículo que modifica el Código Penal en los artículos 305 (delito fiscal), 305 bis (delito fiscal agravado), 306 (defraudación a los Presupuestos Generales de la Unión Europea), 307 (defraudación a la Seguridad Social), 307 bis (tipo agravado de la anterior), 307 ter (defraudación en prestaciones del Sistema de la Seguridad Social), 308 (fraude de subvenciones o ayudas de Administraciones Públicas), 310 bis (penalidad de personas jurídicas), 311 (delito contra los derechos de los trabajadores), 398 (certificaciones falsas de funcionarios y autoridades) y 433 bis (falseamiento de contabilidad, documentos o información de entidades públicas).

Solamente queda fuera de las modificaciones el artículo 310 del Código, referido al delito contable.

Por su parte, la disposición derogatoria única del proyecto de ley afecta a los artículos 309 (obtención indebida de fondos de la Unión Europea), 627 y 628 (faltas a la Hacienda y Presupuestos de la Unión Europea) del Código Penal.

Complementariamente, la disposición final primera añade una nueva causa de ineligibilidad en comicios —nuevo párrafo c) del artículo 6.2 de la Ley Orgánica 5/1985, de 19 de junio, de Régimen Electoral General— para los sancionados por la comisión de las infracciones reguladas en los artículos 25 y 26.1 que figuran en el proyecto de ley de Transparencia, Acceso a la Información Pública y Buen Gobierno que también se encuentra en tramitación parlamentaria.

Centrándonos exclusivamente en los cambios que sufre la figura del delito fiscal, cuando el proyecto acabe aprobándose por las Cortes Generales, aquél alcanzará su quinta versión desde que fuera implantado en nuestro ordenamiento en 1977.

Las principales modificaciones propuestas en los artículos 305 y 305 bis del CP pueden sistematizarse así:

### REFORMA DEL TIPO BÁSICO DEL DELITO FISCAL

- Desaparecen las **circunstancias que agravaban la penalidad** al incorporarse al nuevo tipo cualificado.
- La **regularización** de la situación tributaria se erige en el reverso del delito, dejando de operar como excusa absolutoria. El CP exige, para que haya regularización que el obligado reconozca y pague completamente la deuda tributaria antes de que se inicien actuaciones administrativas o procesales.
- En la **determinación de la cuantía defraudada**, no será necesario esperar al transcurso del año natural cuando se defraude más de 120.000 euros y la defraudación se lleve a cabo en el seno de una organización o grupo criminal, o por personas o entidades que actúen bajo la apariencia de una actividad económica real sin desarrollarla de forma efectiva.
- Se permite a la Administración tributaria continuar con las **actuaciones encaminadas a liquidar y recaudar** la deuda tributaria, pese a la pendencia del proceso penal.
- Se prevé también la posibilidad de que los jueces acuerden una **atenuación de la pena** cuando los presuntos responsables de los delitos reconocen su comisión, satisfacen íntegramente la deuda tributaria o colaboren en la identificación o captura de otros responsables, antes de que transcurran dos meses desde su citación como imputados.

33

*diapositiva 33*

- Por lo que se refiere al **tipo básico**:
  - Desaparecen del tipo básico del delito fiscal las circunstancias que agravaban la penalidad (utilización de persona o personas interpuestas y la especial trascendencia y gravedad de la defraudación) y que pasan a incorporarse al nuevo tipo cualificado.
  - La regularización de la situación tributaria se erige en el reverso del delito, dejando de operar como excusa absolutoria. Aquélla se concibe como *“el pleno retorno a la legalidad que pone fin a la lesión provisional del bien jurídico protegido producida por*

*la defraudación consumada con el inicial incumplimiento de las obligaciones tributarias*”. El CP exige, para que haya regularización que el obligado reconozca y pague completamente la deuda tributaria antes de que se inicien actuaciones administrativas o procesales.

- En la determinación de la cuantía defraudada, se incluye ahora una excepción de la regla general referida a su cómputo en el año natural, que tiene como finalidad el proporcionar una mayor operatividad a la figura en los supuestos de tramas que afectan, sobre todo, al IVA, no siendo necesario esperar al transcurso del año cuando se defraude más de 120.000 euros (en la actualidad se ha de atender a lo defraudado en todo el año natural y por ello esperar a la finalización del mismo para denunciar el hecho como delito fiscal).
- De conformidad con otras modificaciones que anteriormente se comentaron, se permite a la Administración tributaria continuar con las actuaciones encaminadas a liquidar y recaudar la deuda tributaria, pese a la pendencia del proceso penal y hasta tanto no haya un pronunciamiento judicial expreso que suspenda las actuaciones de ejecución, previa prestación de garantía o con dispensa de la misma si se apreciaren daños de imposible o difícil reparación por el juez.
- Se prevé también la posibilidad de que los jueces acuerden una atenuación de la pena cuando los presuntos responsables de los delitos reconocen su comisión y satisfacen íntegramente la deuda tributaria o bien colaboran con las autoridades para la averiguación de los hechos y, en su caso, la identificación o captura de otros responsables, antes de que transcurran dos meses desde su citación como imputados.
- Estos últimos aspectos colaterales de la reforma, enunciados como “*mejoras técnicas*”, en realidad traducen el propósito de favorecer la regularización voluntaria del contribuyente en pro de la recaudación y premiar la delación de los responsables del delito.



## NUEVO TIPO AGRAVADO DE DELITO FISCAL

- Cuando concurra alguna de las **circunstancias** siguientes:
  - Que el umbral de la cuota defraudada supere los 600.000 euros.
  - Que la defraudación haya sido cometida en el seno de una organización o de un grupo criminal.
  - Cuando se utilicen personas físicas, jurídicas o entes sin personalidad interpuestos, negocios o instrumentos fiduciarios o paraísos fiscales o territorios de nula tributación que oculten o dificulten la determinación de la identidad del obligado tributario o del responsable del delito, la determinación de la cuantía defraudada o del patrimonio de aquéllos.
- La **penalidad** de los delitos fiscales agravados será de prisión de dos a seis años (en vez de uno a cinco años) y multa del doble (y no del tanto) al séxtuplo de la cuantía defraudada.
- Como consecuencia de los cambios en la pena, la **prescripción** se eleva a diez años (art. 131.1 CP), frente a los cinco previstos en los restantes supuestos de delito fiscal.

34

### *diapositiva 34*

- Y, con relación al nuevo **tipo agravado** de delito fiscal, éste aparece caracterizado por las siguientes notas:
  - En primer lugar, por lo que se refiere a las conductas que comprendería esa modalidad agravada de comisión de la defraudación tributaria, se conjugan elementos puramente cuantitativos con la especial gravedad de ciertos medios materiales de comisión:
    - Por lo que se refiere a la cuantía, estaremos ante esa especificación agravada del tipo penal cuando el umbral de la cuota defraudada supere los 600.000 euros, en lugar de los 120.000 euros que se requieren con carácter general<sup>128</sup> (salvo que la defraudación se dirija contra la Hacienda de la Unión Europea, que continúa estando en 50.000 euros).
  - Y, por lo que hace a los medios cualificados de comisión —que favorecerán la aplicación de la penalidad agravada, aunque la defraudación no supere esos 600.000 euros—, se señalan dos:
    - Cuando la defraudación haya sido cometida en el seno de una organización o de un grupo criminal, o

<sup>128</sup> La modificación propuesta no parece nada congruente con la que pretende realizarse en el delito de defraudación contra la Seguridad Social, que pasa de 120.000 euros a 50.000 euros, incluyendo dentro de esa cuantía toda la deuda no prescrita.

- Cuando se utilicen personas físicas, jurídicas o entes sin personalidad interpuestos, negocios o instrumentos fiduciarios o paraísos fiscales o territorios de nula tributación que oculten o dificulten la determinación de la identidad del obligado tributario o del responsable del delito, la determinación de la cuantía defraudada o del patrimonio de aquéllos.
- La penalidad de los delitos fiscales agravados será de prisión de dos a seis años (en vez de uno a cinco años)<sup>129</sup> y multa del doble (y no del tanto) al séxtuplo de la cuantía defraudada.
- Como consecuencia de los cambios en la pena, la prescripción se eleva a diez años (art. 131.1 CP), frente a los cinco previstos en los restantes supuestos de delito fiscal<sup>130</sup>.

Los medios de comunicación se han hecho eco de las disfunciones y riesgos de inconstitucionalidad que puede tener este proyecto de reforma del Código Penal, según los informes realizados por el Consejo General del Poder Judicial y la Fiscalía General del Estado acerca de su contenido y remitidos al Gobierno de la Nación<sup>131</sup>.

Para el CGPJ, la aplicación de tipos agravados de sanción a los “grupos criminales”, y no sólo a las “organizaciones criminales”, puede implicar “una invasión desmesurada del ámbito del tipo básico (de las sanciones)” y puede plantear problemas de proporcionalidad y, por tanto, de constitucionalidad.

Por su parte, la Fiscalía considera que con la reforma legislativa se “tiende a una penalización de conductas que debieran tener una mejor respuesta en el seno del derecho administrativo sancionador” y advierte que el incremento de las penas en casos de especial gravedad involucrará en los procesos a las Audiencias Provinciales.

Aunque la exoneración de pena por regularizar o delatar a otros responsables no plantea ninguna objeción a los citados órganos, el Consejo Fiscal sugiere problemas en relación con la modificación del plazo de prescripción —sugiriendo ampliar la obligación de conservación de documentos por parte de los agentes económicos— y con la posibilidad

---

<sup>129</sup> También se endurecen las penas máximas por defraudar a la Seguridad Social, pasando de cinco a seis años.

<sup>130</sup> También se amplía el período de prescripción de cinco a diez años para los supuestos delictivos contra la Seguridad Social más graves, contemplados en el nuevo art. 307 bis y para el caso de “empresas fantasma” sin actividad real que simulan relaciones laborales, con el único propósito de que los trabajadores obtengan una prestación pública (art. 307 ter.2).

<sup>131</sup> Vid. EUROPA PRESS: “El CGPJ y la Fiscalía alertan de ‘disfunciones’ en los cambios del Código Penal para luchar contra el fraude”, en el *Diario del Derecho* (Iustel), 17 de agosto de 2012, que puede en línea: [http://www.iustel.com/diario\\_del\\_derecho/noticia.asp?ref\\_iustel=1103882&nl=1](http://www.iustel.com/diario_del_derecho/noticia.asp?ref_iustel=1103882&nl=1).

de que la Administración tributaria liquide y recaude en prevención de alzamientos de bienes a la vez que se está instruyendo el proceso penal, pues los resultados a los que llegue la Administración puede que no coincidan con los finalmente apreciados por la autoridad judicial.

El CGPJ coincide con ese análisis y propone que se previera, al menos, "el resarcimiento a los particulares del coste de las garantías y el pago de intereses y de costes procesales".

## 4. La regularización tributaria en tiempos de crisis



*diapositiva 35*

Hemos dejado para el final de la exposición un breve comentario de la regularización tributaria prevista por el **RD Ley 12/2012**, de 30 de marzo y que ha sido objeto de una modificación ulterior, por medio del **RD Ley 19/2012**, de 25 de mayo, desarrollándose después por la Orden HAP/1182/2012, de 31 de mayo.

La verdad es que quizás hubiese convenido referirme antes a la amnistía fiscal, habida cuenta de que la misma justifica realmente los cambios que se proponen introducir en la Ley General Tributaria y en el Código Penal, pues los mismos tratan de asegurar la eficacia de una discutible medida que, muy probablemente, no conseguirá aportar los deseados frutos recaudatorios para reducir el déficit público.

A estas alturas de la película, y lo digo no sólo porque haya abusado de su paciencia exageradamente con esta ya larga intervención, sino porque al plazo para la presentación de la declaración tributaria especial le quedan, tan solo, dos meses y nueve días (concluirá el 30 de noviembre próximo) y porque de la amnistía fiscal se ha dicho de todo, me parece que lo que pudiera señalar sobre la misma serviría de bastante poco. Y, por otro lado, no quiero polemizar con las observaciones del representante de la Administración.

Por estos motivos, y porque como saben ustedes, la regularización no parece estar dando los frutos esperados<sup>132</sup> —aparte de que se hayan formulado contra la misma sendos recursos del Grupo Parlamentario Socialista ante el Tribunal Constitucional y la Audiencia Nacional—, me limitaré a considerar las hipótesis de que se declarase inconstitucional la amnistía fiscal o se dedujese la extralimitación en el desarrollo efectuado por la Orden ministerial para ver cómo quedarían afectados los contribuyentes que se acogiesen ahora a la regularización.

## RECURSOS CONTRA LA AMNISTÍA FISCAL

- El Grupo Parlamentario Socialista ha formulado 2 recursos contra la regularización:
  - **Recurso de inconstitucionalidad**, fundado en:
    - Vulneración del art. 86 CE y reserva de ley tributaria.
    - Infracción de los principios del art. 31.1 CE: generalidad, igualdad, capacidad económica y progresividad.
  - **Recurso contencioso-administrativo** ante la Audiencia Nacional:
    - Extralimitación de la Orden HAP/1182/2012 en cuanto a la regularización del dinero en efectivo.
    - Norma reglamentaria *contra legem*.

36

*diapositiva 36*

<sup>132</sup> Los medios de comunicación han venido señalando que la amnistía fiscal no está cundiendo, habiéndose recaudado hasta julio unos cincuenta millones de euros. Por ejemplo, haciéndose eco de la información dada por EUROPA PRESS, vid. “La amnistía fiscal del Gobierno recauda hasta junio el 2% previsto para 2012”, en [Expansion.com](http://Expansion.com), de 9 de septiembre de 2012; “El Gobierno recauda con la amnistía fiscal sólo 50 millones hasta el mes de julio”, en [El Mundo](http://ElMundo.com), de 20 de septiembre de 2012; “Hacienda recauda con la amnistía fiscal 52 millones hasta julio, el 2% de lo previsto en 2012”, en [rtve.es](http://rtve.es), de 10 de septiembre de 2012; también SALA, Agustí: “La amnistía fiscal no cunde”, en [elPeriodico.com](http://elPeriodico.com), de 9 de septiembre de 2012.

La inconstitucionalidad de la disposición adicional primera del RD Ley 12/2012, de 30 de marzo se justifica en el recurso formulado por varios motivos:

- En primer lugar se plantea, invocando la jurisprudencia constitucional, que *“el decreto ley no puede establecer, crear o implantar un nuevo tributo ni determinar los elementos esenciales del mismo”*, vulnerándose el artículo 86 de la Constitución, conculcando la reserva del Parlamento para aprobar los tributos.
- En segundo lugar se sostiene que la fórmula extraordinaria de regularización fiscal es frontalmente contraria a los principios constitucionales que presiden nuestro sistema tributario, al establecer un *“peaje de entrada”* en forma de tipo proporcional que revela la estructura de un nuevo gravamen temporal, personal y directo, de sujeción voluntaria y alternativo a los impuestos sobre la renta que representan los pilares básicos o estructurales del sistema fiscal español, provocando un cambio sustancial en la posición de los ciudadanos ante el mismo.
- La vulneración de los principios recogidos en el artículo 31.1 de la Constitución se fundamenta así:
  - La posibilidad de realizar un pago del 10%, sustitutivo de todas las obligaciones tributarias exigibles, quiebra el principio de generalidad, quedando exonerados quienes se acojan a tal medida del deber de contribuir.
  - El principio de igualdad se contradice al someter situaciones jurídicas comparables de los ciudadanos a regímenes diferenciados, siendo el tratamiento dispensado al incumplidor mucho más beneficioso que el previsto para el cumplidor.
  - Se altera la regla de la capacidad económica, que justifica y legitima las diferencias de trato según su magnitud, eximiendo a contribuyentes de mayor riqueza.
  - El principio de progresividad se desconoce con el establecimiento de un pago único del 10% en sustitución de los impuestos sobre la renta aplicables.

Por su parte, el recurso contencioso-administrativo interpuesto contra la Orden HAP/1182/2012, de 31 de mayo considera que la regularización del dinero en efectivo sin previsión explícita en el RD Ley 12/2012, convierte a la norma reglamentaria en *contra legem*, por lo que se deducirá la petición de suspensión cautelar de la misma.

En mi opinión, los argumentos que sustentan los citados recursos se encuentran plenamente justificados, pudiendo entenderse que el RD Ley infringe los principios de reserva de ley además de los que han de informar la justicia del sistema tributario,



extralimitándose la Orden de desarrollo, por lo que podría deducirse la inconstitucionalidad de la primera norma y nulidad de la segunda.

Sin embargo, una cosa es lo que debemos pensar acerca de la legitimidad de la regularización orquestada —algo que pertenece al terreno de las ideas que han de constatare cuando se adopten las concretas resoluciones por los tribunales encargados de solventar las dudas que la misma proyecta— y otra lo que se pueda deducir en relación con los contribuyentes que voluntariamente se acojan a la declaración tributaria especial y paguen el 10% del valor de adquisición de los bienes y derechos de su titularidad y que no se correspondan con las rentas declaradas anteriormente.

No me cabe duda de que la regularización ofrece a quienes defraudaron “una opción del contribuyente para poder gozar de un beneficio al que no se tiene derecho, pero que en modo alguno aquél está obligado a tomar”, como dedujo ya hace tiempo el Tribunal Constitucional en relación con la conformidad a la propuesta de liquidación para reducir el importe de las sanciones (STC 76/1990, de 26 de abril, FJ 7.A).

Y una cuestión elemental que no admite duda es que la opción concedida nos pueda parecer censurable, pero otra que pudiera agravarse la situación de quienes se acojan a la misma como consecuencia de un posterior pronunciamiento desfavorable que pudiera tener la regularización en sede constitucional o en el contencioso-administrativo abiertos por los recursos presentados.

Estos últimos pueden, como es lógico, minorar el interés de quienes estén estudiando acogerse voluntariamente a la declaración y pago del impuesto extraordinario, aflorando rentas ocultas, pero no es difícil predecir para aquéllos las consecuencias que tendría un fallo del Tribunal Constitucional que, después de un dilatado proceso, determinase que el RDLey 12/2012 fuese inconstitucional.

Antes de referirme a esos efectos, conviene tener en cuenta también los argumentos que podrían esgrimirse para sustentar una decisión que declarase la constitucionalidad del decreto-ley; razones que seguramente pasarían por la consideración de que la afectación que infiere al deber de contribuir no resulta desmedida, por lo que no contravendría el contenido esencial de los principios de reparto de la carga tributaria, justificándose la adopción urgente de la regularización por el objetivo palmario de reducir el déficit público en el grave contexto de crisis económica que padecemos.

### ARGUMENTOS FAVORABLES SOBRE LA CONSTITUCIONALIDAD DE LA REGULARIZACIÓN

- La declaración tributaria especial constituye una **medida temporal** y de aplicación muy **limitada**, que no provoca una sustancial alteración del sistema tributario.
- Estamos ante una **específica fórmula de regularización** que se suma, por unos meses, a la permanente y **general vía de regularización** por medio de declaraciones extemporáneas sin requerimiento previo.
- El uso del decreto-ley se justifica por el grave **déficit de las Administraciones públicas** y la regularización traerá **efectos favorables en la recaudación**, no sólo puntual, sino también después de que finalice el plazo de declaración tributaria especial.
- Las dudas de constitucionalidad *¿podrían atajarse con una ley formal convalidante de la regularización, aunque fuese con efectos retroactivos?*



37

*diapositiva 37*

Mi ánimo no es el de ejercer como *abogado del diablo*, desde luego, pero me parece que hay que sopesar la doctrina constitucional sobre los límites de la figura del decreto-ley en el ámbito tributario, cuyo cambio de orientación se inició a partir de la STC 182/1997, de 28 de octubre, para procurar entrever el resultado que tendría su proyección sobre la amnistía fiscal orquestada por el RD Ley 12/2012.

Hasta el momento, esa doctrina ha servido para constatar la inconstitucionalidad de alteraciones en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, por la posición sobresaliente de esta figura central de nuestro sistema tributario. Pero, con idéntica fundamentación se han permitido cambios en el Impuesto sobre Determinados Medios de Transporte, en el Impuesto Especial sobre Alcohol y Bebidas Derivadas y en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones<sup>133</sup>.

Si la vara de medir solo contempla aspectos cuantitativos, ligados a la dimensión de las alteraciones provocadas por los decretos-leyes tributarios en la posición de los ciudadanos ante el conjunto del sistema fiscal, probablemente fuera del IRPF o del IVA,

<sup>133</sup> Vid. SSTC 182/1997, de 28 de octubre (FJ 3.º y 6.º a 8.º); 11/2002, de 17 de enero (FJ 4.º); 137/2003, de 3 de julio (FJ 3.º a 7.º); 108/2004, de 30 de junio (FJ 7.º y 8.º); 189/2005, de 7 de julio (FJ 3.º, 8.º y 9.º); 329/2005, de 15 de diciembre (FJ 5.º); 332/2005, de 15 de diciembre (FJ 5.º a 7.º y 17.º); 68/2007, de 28 de marzo (FJ 12.º); 31/2011, de 17 de marzo (FJ 4.º a 8.º); 137/2011, de 14 de septiembre (FJ 4.º a 7.º); 1/2012, de 13 de enero (FJ 11.º y 12.º) y 100/2012, de 8 de mayo (FJ 8.º a 10.º).

tengamos un extenso páramo en el que será difícil acotar el empleo de la figura, siempre que existan razones extraordinarias y de urgente adopción que la legitimen<sup>134</sup>.

Los partidarios de la regularización pueden argumentar que la declaración tributaria especial constituye una medida temporal y de aplicación muy limitada, cuyos efectos también son limitados —hasta “muy limitados” podría deducirse sin esfuerzo, a la vista del eco que está teniendo— y que, por tanto, no provoca una sustancial alteración del sistema tributario.

También podrían alegar que nuestro ordenamiento contempla una permanente vía general de regularización —por medio de declaraciones extemporáneas sin requerimiento administrativo previo, con los recargos establecidos en el artículo 27 de la LGT—, a la que se sumaría durante unos meses esta fórmula especial para que afloren rentas ocultadas en el pasado<sup>135</sup>.

Y, por supuesto que no se olvidarían de señalar el grave déficit de nuestras Administraciones públicas como acicate de una medida que causaría efectos favorables en la recaudación, no sólo puntual, ligada a la regularización, sino también después de que finalice el plazo de declaración tributaria especial; argumentos que podrían ligarse a la envergadura de la crisis y la necesidad de utilizar el decreto-ley de manera extraordinaria, lo que podría encontrar parabienes en razonamientos manejados, aunque fuese *obiter dicta*, por el propio Tribunal Constitucional<sup>136</sup>.

---

<sup>134</sup> Vid. MARTÍNEZ LAGO, Miguel Ángel y GARCÍA DE LA MORA, Leonardo: *Lecciones de Derecho Financiero y Tributario*, 9.ª ed., Iustel, Madrid, 2012, pp. 134-135.

<sup>135</sup> Incluso se ha dicho que “la regularización voluntaria junto con las medidas legales que se le asocian y que están en fase de tramitación parlamentaria, constituye el primer esfuerzo de un Gobierno español para conseguir que tributen las inversiones ocultas en el exterior”. Cfr. SÁNCHEZ PEDROCHE, José Andrés, en su “Dictamen sobre los límites y potenciales problemas o beneficios que suscita la aplicación de la regularización tributaria especial contenida en el Real Decreto-Ley 12/2012”, realizado por encargo del Consejo Superior de Titulares Mercantiles de España, Madrid, 27 de agosto de 2012, p. 38.

<sup>136</sup> Refiriéndose a situaciones de prórroga presupuestaria, la STC 3/2003, de 16 de enero hacía alusión a varios decretos-leyes dictados “aprobando normas de adaptación de los créditos presupuestarios prorrogados”, citando los RRDDLeyes 24/1982, de 29 de diciembre; 7/1989, de 29 de diciembre; 5/1992, de 21 de julio; 12/1995, de 28 de diciembre y 1/1996, de 19 de enero.

En cualquier caso, la reclamación que se hace por algunos autores y Asociaciones profesionales<sup>137</sup>, sobre la conveniencia de aprovechar el trámite parlamentario de aprobación del proyecto de ley de medidas contra el fraude fiscal u otra iniciativa legal que deban discutir próximamente las Cortes Generales, para “convalidar”, aunque sea con efectos retroactivos, la regularización prevista por el RD Ley 12/2012, lejos de apuntalar la justificación de la amnistía, la arroja a serias dudas de legitimidad, sin perjuicio de que se quiera otorgar seguridad jurídica a quienes se acojan a la misma por medio de una ley formal convalidante.

No me parece útil esa propuesta que reforzaría el argumento indiscutiblemente contrario a la constitucionalidad de un desafortunado decreto-ley, modificado dos meses después por otro decreto-ley, que tardó ese plazo en aprobarse un desarrollo imprescindible (aunque extralimitado) para su eficacia, que ha contado con una discutible interpretación oficial no vinculante<sup>138</sup> y que, “a más a más” contaría con la convalidación *a posteriori* por medio de una ley formal, si es que ésta se aprobase.

Siendo cada vez más difícil comprender el Derecho vigente, probablemente no encontráramos ocasión de hacer peor las cosas, si se quisiera recorrer tan tortuoso camino.

En mi opinión, quienes se hayan acogido o estudien hacerlo a la regularización, no deberían temer los efectos de una eventual declaración de inconstitucionalidad, si es que éste fuese el pronunciamiento que finalmente se adoptara por el Tribunal Constitucional.

La amnistía fiscal está ofreciendo una *opción* a los contribuyentes que voluntariamente quieran declarar e ingresar el 10% del valor de adquisición de los bienes o derechos que no se correspondan con las rentas que se declararon en los impuestos sobre la renta. Se trata, como dijimos, de “*un beneficio al que no se tiene derecho*”, siguiendo la doctrina

---

<sup>137</sup> Entre otros, vid. IGLESIAS CAPELLAS, Joan: “La regularización tributaria en tiempos de crisis. Primeras reflexiones acerca de las novedades introducidas por el Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo”, en *Revista de Contabilidad y Tributación*, n.º 350, 2012, p. 33; FALCÓN Y TELLÁ, Ramón: “De nuevo sobre la ‘declaración especial’ prevista en el Decreto-Ley 12/2012 (I): La regularización del dinero en efectivo”, en *Quincena Fiscal*, n.º 13, 2012, pp. 11 y ss.; SÁNCHEZ PEDROCHE: “Dictamen sobre los límites...”, cit., p. 35; también el informe de la AEDAF: “Declaración Tributaria Especial. Propuestas para la mejora de la seguridad jurídica de los contribuyentes”, Madrid, 16 de julio de 2012, pp. 14-15; así como el informe de ALTAYÓ ADVOCATS I ECONOMISTES ASSOCIATS: “Amnistía fiscal. La regularización tributaria especial”, Barcelona, julio de 2012, p. 28.

<sup>138</sup> En relación con el “Informe sobre cuestiones relativas al procedimiento de regularización derivado de la presentación de la Declaración Tributaria Especial” de la Dirección General de Tributos, fechado el 27 de junio de 2012, la Organización Profesional de Inspectores de Hacienda del Estado se ha mostrado en desacuerdo en el documento difundido el 4 de julio de 2012 y titulado: “los inspectores de Hacienda, en desacuerdo con el Informe ‘ampliatorio’ de la amnistía fiscal”.

constitucional, pero un beneficio, al fin y al cabo, previsto explícitamente en una norma jurídica válida y eficaz, emanada del Gobierno por motivaciones de urgencia.

**EFFECTOS DE UNA HIPOTÉTICA DECLARACIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD DE LA REGULARIZACIÓN**

- La amnistía constituye una **opción para los declarantes** que se acojan: **“un beneficio al que no se tiene derecho”** (STC 76/1990, de 26 de abril, FJ 7.A).
- No es posible revisar situaciones jurídicas consolidadas (STC 162/2009, de 26 de junio, FJ 6.º).
- La inconstitucionalidad del RD Ley no puede conducir “a una situación de inseguridad... que no podría justificarse siquiera con la invocación de la gravedad del vicio de inconstitucionalidad constatado” (STC 51/2004, de 13 de abril, FJ 15.º).
- La Administración no podría recobrar lo que se le privó en disconformidad con la Constitución: “Una adecuada ponderación de los intereses en juego... impone, sin embargo, no causar con la declaración de inconstitucionalidad perjuicios en el patrimonio de los ciudadanos contrarios al principio de protección de la confianza legítima —“derivación del **principio de seguridad jurídica** (art. 9.3 CE)” (STC 222/2003, de 15 de diciembre, FJ 4.º)—, ni quebrantos imprevistos en la hacienda de la organización jurídico-pública a la que se dirigieran eventuales reclamaciones” (STC 178/2004, de 21 de octubre, FJ 12.º).
- **Posible responsabilidad patrimonial del Estado legislador.**

38

*diapositiva 38*

Hasta tanto no se produzca un fallo que resuelva declarando la inconstitucionalidad del decreto-ley por razones sustanciales —que afecten a la consideración de los principios informadores del deber de contribuir—, o al quebranto sufrido por el Parlamento como consecuencia de la norma dictada y que solo pudo convalidar por el procedimiento correspondiente, sin posibilitarle la introducción de enmiendas, como habría sucedido si se hubiera tramitado como proyecto de ley —vulnerando la reserva de ley tributaria—, o se estimase que se ha extralimitado el Ejecutivo en la apreciación de la causa legitimadora de dicha norma (extraordinaria y urgente necesidad), me parece evidente que los contribuyentes que hubieran ejercitado esa opción, lo habrían hecho al amparo de una norma válida, por lo que no puede deducirse una actuación contraria al ordenamiento vigente.

Aunque se conciba la regularización como beneficio al que no se tiene derecho, ello no puede privar de los efectos favorables derivados de la norma, aún cuando la misma fuese expulsada después de nuestro ordenamiento por entenderse inconstitucional. Tales efectos se consolidarían, con independencia del signo que tuviese la sentencia del Tribunal Constitucional.

A favor de los declarantes del impuesto extraordinario para aflorar rentas ocultas, opera el hecho de que la interposición del recurso de inconstitucionalidad carezca de efectos



suspensivos de la vigencia o aplicación del RD Ley 12/2012<sup>139</sup> —a tenor de lo dispuesto en el artículo 30 de la Ley Orgánica 3/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional —, así como en el principio de seguridad jurídica y confianza legítima que ha de presidir las relaciones de la Administración tributaria con los contribuyentes, impidiéndoles perjuicios que pudieran derivar de las sentencias que declaren la inconstitucionalidad de una norma.

Éstas tienen, como es sabido, el valor de cosa juzgada, vinculando a todos los poderes públicos y produciendo efectos generales desde la fecha de su publicación en el “BOE” (art. 38.1 LOTC). La declaración de inconstitucionalidad acarrea igualmente la nulidad de los preceptos impugnados y de aquellos otros de la misma Ley, disposición o acto con fuerza de Ley a los que deba extenderse por conexión o consecuencia (art. 39.2 LOTC), sin que permita *“revisar procesos fenecidos mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada en los que se haya hecho aplicación de las Leyes, disposiciones o actos inconstitucionales, salvo en el caso de los procesos penales o contencioso-administrativos referentes a un procedimiento sancionador en que, como consecuencia de la nulidad de la norma aplicada, resulte una reducción de la pena o de la sanción o una exclusión, exención o limitación de la responsabilidad”* (art. 40.1 LOTC).

En la jurisprudencia constitucional queda clara la imposible revisión de situaciones jurídicas consolidadas, aparte de las decididas mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada (STC 162/2009, de 29 de junio, FJ 6.º).

La hipotética declaración de inconstitucionalidad del RD Ley 12/2012 implicaría la necesidad de ponderar la decisión como consecuencia del principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE), con el fin de que no «conduzca a una situación de inseguridad con respecto a las situaciones jurídicas y fácticas mencionadas que no podría justificarse siquiera con la invocación de la gravedad del vicio de inconstitucionalidad constatado» (STC 51/2004, de 13 de abril, FJ 15.º), restringiendo los efectos de la declaración de nulidad, en su caso, en las situaciones pendientes de resolución por haberse formulado impugnaciones contra posibles actuaciones de comprobación tributaria futuras.

<sup>139</sup> El argumento de SÁNCHEZ PEDROCHE: “Dictamen sobre los límites...”, cit., p. 39, se nos antoja claramente interesado a los fines de su dictamen, resultando erróneo al ejemplificar acerca de supuestos en que el Tribunal acordó la suspensión de la norma impugnada. Es evidente que el art. 30 de la LOTC otorga ese efecto suspensivo al recurso de inconstitucionalidad promovido por el Gobierno contra leyes, disposiciones o actos con fuerza de ley de las Comunidades Autónomas, careciendo del mismo los recursos interpuestos por los restantes legitimados para su ejercicio.

Más directamente, aunque resolviera un caso de legislación urbanística<sup>140</sup>, la STC 178/2004, de 21 de octubre (FJ 12.º) aporta sólidos argumentos a la imposibilidad de que los contribuyentes que se acojan a la regularización puedan ver agravada su situación si se declarase la inconstitucionalidad del RD Ley 12/2012. En esa sentencia se argumenta frente a «la pretensión de la Administración [municipal] de recobrar aquello de lo que se les privó, ciertamente, en disconformidad con la Constitución. Una adecuada ponderación de los intereses en juego en éstos u otros supuestos equiparables impone, sin embargo, no causar con la declaración de inconstitucionalidad perjuicios en el patrimonio de los ciudadanos contrarios al principio de protección de la confianza legítima —“derivación del principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE)” (STC 222/2003, de 15 de diciembre, FJ 4.º) —, ni quebrantos imprevistos en la hacienda de la organización jurídico-pública a la que se dirigieran eventuales reclamaciones».

De esta manera, las situaciones administrativas firmes o confirmadas judicialmente y, por supuesto, las que hubiesen prescrito antes de la sentencia que declarase la inconstitucionalidad del decreto-ley, no podrán ser revisadas, ni la Administración podrá fundar reclamación alguna destinada a obtener la cuantía correspondiente a los impuestos sobre la renta dejados de percibir por aplicación de la regularización y pago del 10% del valor de adquisición de los bienes o derechos afluídos.

Y, aunque en relación con las situaciones que pudieran estar vivas cuando la declaración de inconstitucionalidad se pronunciase, si se hubieran producido actuaciones de comprobación tributaria futura que fuesen impugnadas y estén pendientes de resolución administrativa o contencioso-administrativa, podría dudarse de la extensión de los efectos de la sentencia de inconstitucionalidad a los procesos de amparo que, en su caso, se suscitasen por aplicación del RD Ley 12/2012, dado que aquella declaración lo habría sido por vulneración de derechos extramuros del recurso de amparo<sup>141</sup> (STC), como es el caso del deber de contribuir, todavía quedaría abierta la posibilidad de invocar el principio de responsabilidad del Estado legislador.

Con arreglo al mismo, “un contribuyente que regularizara conforme a esta normativa legalmente aprobada, pero después declarada inconstitucional, tendría derecho a ser indemnizado de los posibles perjuicios que esa Ley inconstitucional anulada le hubiera

---

<sup>140</sup> La STC 178/2004, de 21 de octubre precisa el alcance de los efectos de la declaración de inconstitucionalidad y nulidad, como, también en materia urbanística, hicieron las SSTC 54/2002, de 27 de febrero, FJ 9.º y 51/2004, de 13 de abril, FJ 15.º. Los preceptos declarados inconstitucionales habían determinado una exención o limitación del deber de ceder aprovechamiento urbanístico hasta entonces vigente en aquellas Comunidades Autónomas que habían incorporado a su Derecho los porcentajes de cesión de la Ley del suelo de 1992, pudiendo suscitar pretensiones de la Administración municipal de recobrar aquello de lo que se les privó en disconformidad con la Constitución.

<sup>141</sup> Vid. SSTC 91/2007, de 7 de mayo, FJ 4.º; 159/1997, de 2 de octubre, FJ 6.º y 7.º b); 8/1998, de 13 de enero, FJ 5.º, y 111/2001, de 8 de mayo, FJ 8.º.

podido causar. En nuestro caso, la responsabilidad entendemos que debería alcanzar a cubrir las posibles cuotas o sanciones que liquidara la Inspección por negar el derecho a una regularización declarada posteriormente inconstitucional (cuotas que además serían de muy difícil concreción al desconocerse los años a los que corresponden y las rentas concretas que se intentó regularizar), pudiéndose beneficiar además de una prescripción que, como ya hemos señalado, sigue corriendo”<sup>142</sup>.

LA ILEGALIDAD DE LA ORDEN HAP/1182/2012 Y LA  
INCONSTITUCIONALIDAD DEL RDLEY 12/2012 POR INCUMPLIR SU  
PRESUPUESTO HABILITANTE

- Hasta tanto la Audiencia Nacional no se pronuncie, suspendiendo o declarando la ilegalidad de la Orden, los declarantes actuarán conforme al Derecho vigente.
- Pero el desarrollo reglamentario promueve la consideración de que no se daba la **situación de extraordinaria y urgente necesidad** invocada en el RD Ley 12/2012:
  - La Orden HAP/1182/2012 ha tardado dos meses en dictarse.
  - El apartado 5 de la disposición adicional primera del RD Ley puede ser inconstitucional:
    - SSTC 29/1982, de 31 de mayo, FJ 6.º; 31/2011, de 17 de marzo, FJ 8.º y 1/2012, de 13 de enero, FJ 12.º.

39

*diapositiva 39*

Y, en cuanto a la posible ilegalidad de la Orden HAP/1182/2012, de 31 de mayo, contra la que se ha interpuesto también un recurso contencioso-administrativo ante la Audiencia Nacional, solicitando la suspensión cautelar de la misma, igualmente cabría señalar que hasta tanto no haya pronunciamiento judicial, quienes presenten sus declaraciones tributarias especiales con arreglo al procedimiento que allí se contempla, estarán actuando conforme al Derecho vigente en el momento en que optaron por acogerse a la regularización.

No es de prever que la Audiencia suspenda la aplicación de la Orden a sólo dos meses vista de la conclusión del periodo que resta a la amnistía y, menos aún, que se pueda producir un fallo declarando la nulidad de la misma, por extralimitación de lo señalado por

---

<sup>142</sup> Así se pronuncia SÁNCHEZ PEDROCHE: “Dictamen sobre los límites...”, cit., p. 40, entendiendo además que “si la regularización especial continuase estando regulada sólo en un Real Decreto-Ley que en el futuro se declarase inconstitucional, creemos que cualquier Gobierno en ese momento en el poder (fuese cual fuese su signo político), promovería una Ley formal para convalidar las regularizaciones realizadas en 2012”.

el decreto-ley; de manera que los efectos que pudiera tener la anulación de la Orden podrían asimilarse a los señalados en relación con una sentencia de inconstitucionalidad.

En todo caso, la inaptitud de la Orden para extender los efectos de la regularización al dinero en efectivo, ofrecen un flanco abierto a la posible apreciación de su ilegalidad. Y, por otra parte, el simple desarrollo reglamentario efectuado, sin entrar ahora en los pormenores de su contenido y eventual exceso, arroja serias dudas también acerca de si realmente se daba una situación de extraordinaria y urgente necesidad que hubiese que regular por decreto-ley.

Quedando claro que la Orden HAP/1182/2012, de 31 de mayo trata de solventar el olvido en que incurrió el RDLey 12/2012 respecto del dinero en efectivo, podría dudarse de la situación de urgencia definida por el Gobierno en este último, a la vista de la expresa previsión de desarrollo señalada en el apartado 5 de la disposición adicional primera del decreto-ley y que se ha demorado dos meses en ver la luz, restringiendo el periodo de regularización que concluye el próximo 30 de noviembre.

El Tribunal Constitucional apreció muy pronto la inconstitucionalidad de un decreto-ley por deslegalizar sin fijación de plazo determinadas materias objeto de regulación innovativa por aquél (**STC 29/1982, de 31 de mayo**, FJ 6.º), considerando que «las medidas requeridas para hacer frente a una situación de extraordinaria y urgente necesidad han de ser concretas y de eficacia inmediata y, por tanto, dado su carácter, no pueden alterar la estructura del ordenamiento», no amparando «bajo ningún punto de vista la inclusión de un precepto exclusivamente deslegalizador, que remite al futuro la regulación de la materia deslegalizada, máxime cuando no se fija un plazo perentorio para dictar tal regulación». La conclusión no podía ser otra que considerar que no concurrían razones de extraordinaria y urgente necesidad que justifiquen la disposición.

Más recientemente, la **STC 31/2011, de 17 de marzo** (FJ 8.º) entiende que «no hay conexión de sentido entre la situación de urgencia, en los términos en los que dicha urgencia fue entendida por el Gobierno, y la medida [en materia de horarios comerciales] adoptada para afrontarla o, en otros términos, la necesaria adecuación entre la medida impugnada y la situación de urgencia a la que se desea hacer frente con la misma, lo que, en conclusión, determina que la utilización de la figura del Decreto-ley... constituya un supuesto de uso abusivo y arbitrario de esa figura». En el caso considerado entonces la efectividad de lo dispuesto en el decreto-ley quedó diferida en el tiempo, adoptándose seis meses antes de que acabara el plazo de vigencia de la normativa.

Y la **STC 1/2012, de 13 de enero** (FJ 12.º) resuelve con idéntico fallo de inconstitucionalidad de un decreto-ley. En el caso enjuiciado, el precepto se remitía a un procedimiento que “se establezca reglamentariamente por el Estado”, por lo que el

Tribunal entiende que la disposición «se limita a prever un determinado procedimiento abreviado cuya concreta regulación se remite en blanco a un futuro reglamento que el Gobierno habría de aprobar en una fecha posterior sin concretar, por lo que, conforme al criterio sentado en la STC 29/1982, podemos afirmar igualmente ahora que la inclusión de dicha disposición adicional tercera “no queda en absoluto acreditada por la exigencia de tener que afrontar una situación de extraordinaria y urgente necesidad porque, en primer lugar, no afecta a la regulación de una situación jurídica dada, sino que habilita para un cambio... que podrá llevar a cabo el Gobierno haciendo uso de la deslegalización; en segundo lugar, se trata de un precepto exclusivamente deslegalizador que no afronta directamente la solución de extraordinaria y urgente necesidad, ni fija plazo perentorio alguno para que el Gobierno dicte las disposiciones dirigidas a tal fin, y, por último, debe señalarse que todavía no se ha hecho uso de la deslegalización, pese al tiempo transcurrido” (FJ 6)».

## 5. Últimas palabras

Para terminar con la consideración de la amnistía fiscal, y como lo prueban las restantes normas que se han tenido en cuenta, no puede decirse que lo que aporta el RD Ley 12/2012 haya sido un “simple retoque fiscal, sino una modificación sustancial en el tratamiento del delito” y éste es el elemento más vidrioso de la norma, para lo que hace falta una Ley Orgánica y no un decreto-ley que establezca la exoneración penal<sup>143</sup>; aun cuando tampoco creamos que una eventual declaración de inconstitucionalidad de la norma pudiera tener efectos desfavorables en los declarantes que se acojan a la regularización, por idénticas razones de seguridad jurídica.

La regulación de la amnistía, así como de las medidas para la intensificación de la lucha contra el fraude y la reforma de los delitos contra la Hacienda Pública componen una legislación compleja y de excepción, imponiendo al ordenamiento tributario una función que no le es propia, obligándole a atender exclusivamente a la situación de emergencia política, social y económica que padecemos.

Y, es bien sabido que “las medidas de excepción siempre tienen contraindicaciones, y la más grave de todas es que, pese a su encomiable propósito, terminan afectando por igual a todos, transformados ya en sospechosos, pues en un mundo que prescinde del Derecho no habrá certeza para distinguir al defraudador del que no lo es”<sup>144</sup>.

---

<sup>143</sup> Vid. PÉREZ ROYO, Fernando: “¿Amnistía fiscal mediante decreto ley y sin control judicial?”, en *El País*, de 16 de mayo de 2012.

<sup>144</sup> Vid. NAVARRO SANCHÍS: “¿Juan sin Tierra ha muerto?”, cit., p. 3.



Desde importantes despachos y asociaciones profesionales se han señalado diversas dudas, retardando la decisión de acogerse o no a la regularización hasta que esté próximo el plazo de su vencimiento<sup>145</sup>, por el desconocimiento del uso que pueda hacer la Administración tributaria con la información facilitada en la declaración tributaria especial<sup>146</sup>, pese a que la Orden HAP/1182/2012, de 31 de mayo determine el carácter reservado de la misma remitiéndose a lo dispuesto en la Ley General Tributaria.

Con otra perspectiva, se ha criticado la confidencialidad que se ordena, equiparable a la *omertà* que se trata de imponer en el ámbito de la Agencia Tributaria para que ignore el deber de denuncia del delito o que, por lo menos, descuide plantear las dudas para que las resuelva quien tiene poder para ello, que es el juez de lo penal<sup>147</sup>.

Si no fuera grave la situación que padecen nuestras finanzas públicas, y que el entramado normativo que se ha considerado no creo que favorezca mucho a su mejora, podríamos tomarnos a broma la denuncia y reivindicación que el *Sindicato de Técnicos del Ministerio de Hacienda* realizaba hace pocos meses, demandando el establecimiento de protocolos de prevención del acoso psicológico en la Agencia Tributaria y en el Ministerio, con el fin de favorecer la toma de conciencia en ese entorno de trabajo y para mejorar una cultura organizativa que cercena derechos y comete excesos en el ejercicio de la autoridad, en busca de una malentendida eficacia<sup>148</sup>.

Seguro que tendrán razones para esa petición de salud psicológica, pues no es bueno que en Hacienda se perturben y caben volviéndonos locos a todos.

Nada más, muchas gracias.

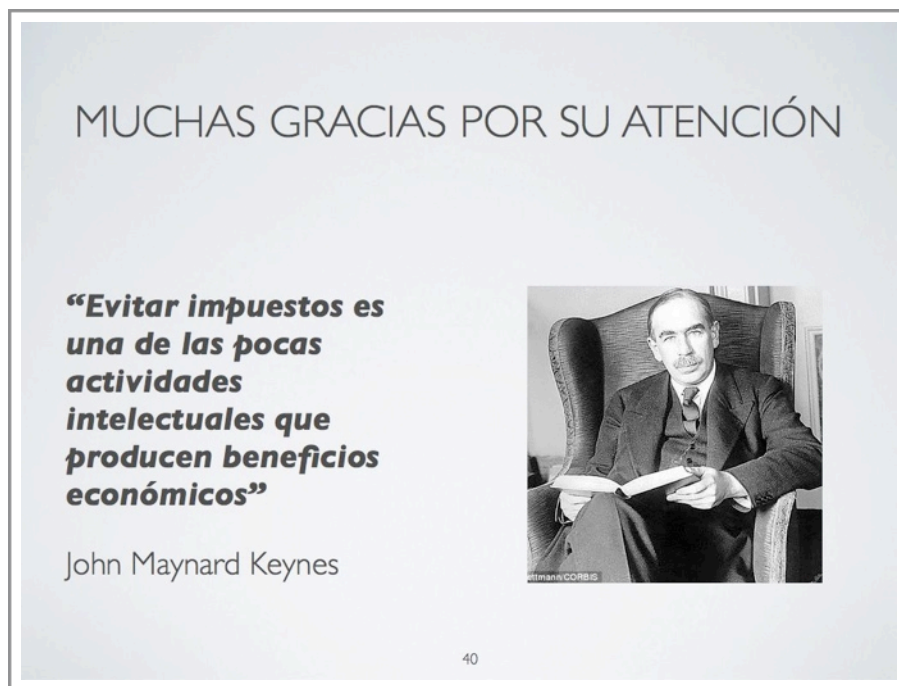
---

<sup>145</sup> Por ejemplo, vid. ALTAYÓ ADVOCATS I ECONOMISTES ASSOCIATS: “Amnistía fiscal. La regularización...”, cit., p. 29.

<sup>146</sup> Vid. AEDAF: “Declaración Tributaria Especial. Propuestas para la mejora...”, cit., pp. 8-9. También SÁNCHEZ PEDROCHE: “Dictamen sobre los límites...”, cit., pp. 28-32.

<sup>147</sup> Vid. PÉREZ ROYO: “¿Amnistía fiscal mediante decreto ley...”, cit.

<sup>148</sup> Vid. GESTHA: “Observaciones...”, cit., p. 11.



diapositiva 40

## Bibliografía citada

ALTAYÓ ADVOCATS I ECONOMISTES ASSOCIATS: *Amnistía fiscal. La regularización tributaria especial*, Barcelona, julio de 2012.

ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE ASESORES FISCALES: *Informe remitido a la Dirección General de Tributos sobre el Anteproyecto de ley de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude*, Asociación Española de Asesores Fiscales, de 10 de mayo de 2012.

ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE ASESORES FISCALES: *Declaración Tributaria Especial. Propuestas para la mejora de la seguridad jurídica de los contribuyentes*, Madrid, 16 de julio de 2012.

BARCIELA PÉREZ, José Antonio: "Ganancias no justificadas de patrimonio y sanción tributaria", en *Quincena Fiscal*, n.º 9, 2012.

CARRERAS MANERO, Olga: *La sucesión en el Derecho Tributario*, Aranzadi, Navarra, 2011.

CONSEJO GENERAL DEL PODER JUDICIAL: *Informe al Anteproyecto de Ley de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones de prevención y lucha contra el fraude fiscal*, formulado por el Consejo General del Poder Judicial, el 31 de mayo de 2012.

DE MIGUEL ARIAS, Sabina: *La práctica del embargo para el cobro de la deuda tributaria*, Aranzadi, Navarra, 2011.

EUROPA PRESS: “Los fiscalistas advierten de la posible inconstitucionalidad de la no prescripción fiscal”, en [El Diario del Derecho](#) (lustel), de 16 de abril de 2012.

EUROPA PRESS: “El CGPJ y la Fiscalía alertan de ‘disfunciones’ en los cambios del Código Penal para luchar contra el fraude”, en [El Diario del Derecho](#) (lustel), 17 de agosto de 2012.

FALCÓN Y TELLA, Ramón: “La reanudación de actuaciones tras su interrupción injustificada o el transcurso del plazo máximo de doce meses”, en *Quincena Fiscal*, n.º 22, 2011.

FALCÓN Y TELLA, Ramón: “El Real Decreto-ley 20/2011, de 30 de diciembre y la técnica jurídica”, en *Quincena Fiscal*, n.º 3, 2012.

FALCÓN Y TELLA, Ramón: “El anteproyecto de ley de intensificación de la lucha contra el fraude: especial referencia a la obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero”, en *Quincena Fiscal*, n.º 10, 2012.

FALCÓN Y TELLA, Ramón: “De nuevo sobre la ‘declaración especial’ prevista en el Decreto-Ley 12/2012 (I): La regularización del dinero en efectivo”, en *Quincena Fiscal*, n.º 13, 2012.

GESTHA: “Observaciones de GESTHA al Anteproyecto de Ley de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude”, fechado el 7 de mayo de 2012.

IGLESIAS CAPELLAS, Joan: “La regularización tributaria en tiempos de crisis. Primeras reflexiones acerca de las novedades introducidas por el Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo”, en *Revista de Contabilidad y Tributación*, n.º 350, 2012.

INSPECTORES DE HACIENDA DEL ESTADO (IHE): *Los inspectores de Hacienda, en desacuerdo con el Informe “ampliatorio” de la amnistía fiscal*, Madrid, 4 de julio de 2012.

IURIS&LEX: “A vueltas con las dudas que provoca cada nueva norma tributaria”, *Revista Jurídica de El Economista*, n.º 13, 20 de abril de 2012.

JONES, Luis y FERNÁNDEZ-DAZA, Ana: “Más difícil para el defraudador”, en *El País*, 22 de julio de 2012.

LÓPEZ-MEDEL BÁSCONES, Jesús: “¿Para qué sirve el Parlamento?”, en el diario *El Mundo*, de 30 de julio de 2012.

MALVÁREZ PASCUAL, Luis Alberto: “Las consecuencias del fallo que estime el recurso de un responsable y su posible extensión a los obligados ajenos al proceso. Estudio del

artículo 174.5 de la LGT en el marco del ordenamiento jurídico”, en *Quincena Fiscal*, n.º 7, 2009.

MARTÍNEZ LAGO, Miguel Ángel: *La extensión de la responsabilidad a las sanciones tributarias*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2008.

MARTÍNEZ LAGO, Miguel Ángel: “La graduación de las sanciones tributarias”, en el *Tratado sobre la Ley General Tributaria: Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo* (coordinada por Andrés Báez Moreno y Domingo Jesús Jiménez-Valladolid de L'Hotellerie-Fallois, siendo directores de la obra: Juan Arrieta y Martínez de Pisón, Miguel Angel Collado Yurrita y Juan José Zornoza Pérez), Aranzadi, Navarra, Vol. 2, 2010.

MARTÍNEZ LAGO, Miguel Ángel y GARCÍA DE LA MORA, Leonardo: *Lecciones de Derecho Financiero y Tributario*, 9.ª ed., Iustel, Madrid, 2012.

NAVARRO SANCHÍS, Francisco José: “¿Juan sin Tierra ha muerto?”, en la *Revista Jurídica El Economista*, n.º 13, de 20 de abril de 2012.

NUEVATRIBUNA.ES: “Técnicos de Hacienda temen que sea ‘más rentable’ defraudar que cumplir con el fisco”, en [Nuevatribuna.es](http://Nuevatribuna.es), el 11 de abril de 2012.

PÉREZ ROYO, Fernando: “¿Amnistía fiscal mediante decreto ley y sin control judicial?”, en *El País*, de 16 de mayo de 2012.

RODRÍGUEZ BEREIJO, Álvaro: “Derecho penal tributario y Derecho tributario sancionador en España”, en *Revista Iberoamericana de Derecho Tributario*, n.º 4, 1997.

SÁNCHEZ PEDROCHE, José Andrés: “Primeras y preocupantes impresiones sobre el anteproyecto de ley de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria para la lucha contra el fraude”, en *Quincena Fiscal*, n.º 11, 2012.

SÁNCHEZ PEDROCHE, José Andrés: “Dictamen sobre los límites y potenciales problemas o beneficios que suscita la aplicación de la regularización tributaria especial contenida en el Real Decreto-Ley 12/2012”, realizado por encargo del Consejo Superior de Titulares Mercantiles de España, Madrid, 27 de agosto de 2012.